

MASTEROPPGAVE VED JURIDISK FAKULTET,
UNIVERSITETET I BERGEN

Fra netthobby til skatterettslig virksomhet

Det skatterettslige virksomhetsbegrepet i skatteloven § 5-30 og grensen mot hobbyaktiviteter på nett, herunder særlig blogging og nettpoker

Kandidatnummer 181114

2/6/2014

Veileder: Ann Mari Risvoll Kolstad

Antall ord: 14 342

Tema: Virksomhetsbegrepet i Skatteloven § 5-30 og avgrensningen mot hobbyaktiviteter og tilfeldig inntekt. Fokus for oppgaven er de nye problemstillingene som reiser seg i takt med fremveksten av nyere nettbaserte aktiviteter, herunder særlig nettpoker og blogging.

***Poker may be a branch of psychological warfare,
an art form or indeed a way of life – but it is also
merely a game, in which money is simply the means
of keeping score.***

- Anthony Holden¹

¹ britisk forfatter og første president i International Federation of Poker. Sitat hentet fra boken «Big Deal».

Innholdsfortegnelse

1	Innledning	1
2	Aktuelle netthobber.....	3
2.1	Nettpoker	3
2.1.1	Hva og hvordan?.....	3
2.1.2	Beskatning av inntekter fra nettpoker utenfor virksomhet.	5
2.1.3	Omfanget av skatteplikten etter § 5-50.....	6
2.2	Blogging.....	7
2.2.1	Hva og hvordan?.....	7
2.2.2	Beskatning av blogginntekter utenfor virksomhet.....	8
3	Virksomhetsbegrepet	9
3.1	Skatteloven § 5-30	9
3.2	Virksomhetsbegrepet i skatte- og avgiftslovgivningen.....	9
3.2.1	Merverdiavgiftsloven § 2-1	9
3.2.2	Folketrygdloven §1-10	10
3.3	De fire hovedmomentene i virksomhetsbegrepet	11
4	Fra hobby til virksomhet	12
4.1	Aktivitet av et visst omfang og en viss varighet	14
4.1.1	Mål på aktivitetenes omfang og varighet	14
4.1.2	Tilstrekkelig omfang og varighet?.....	16
4.2	Utøvelse for egen regning og risiko.....	20
4.2.1	Organisasjonsform.....	21
4.2.2	Freerolls og bonusspill	23
4.2.3	Staking	24
4.3	Økonomisk karakter.....	25
4.3.1	Klarhetskravet.....	27
4.3.2	Utvikling fra hobby til næring	28

4.3.3	Betydningen av skatteyters motivasjon	29
4.3.4	Har nettpoker økonomisk karakter?	33
4.4	Egnet til å gi overskudd	33
4.4.1	Betydningen av flaks og ferdighet.....	34
4.4.2	Konkret vurdering	36
5	Oppsummering.....	37
5.1	Når blir blogging virksomhet?	37
5.2	Når blir nettpoker virksomhet.....	38
6	Litteraturliste.....	40
6.1	Forarbeider:.....	40
6.2	Rettsavgjørelser:	40
6.3	Juridisk litteratur:	41
6.4	Forvaltningspraksis:	41
6.5	Nettsider:.....	41
6.6	Annet:.....	42

1 Innledning

Enhver stat er avhengig av å kunne kreve inn skatter fra innbyggerne for å skaffe det nødvendige økonomiske handlerom. Dette gjelder ikke minst i en velferdsstat som Norge, hvor de offentlige utgiftene er relativt høye. Innkreving av skatter er imidlertid et inngrep i borgernes rettsstilling, som i tråd med legalitetsprinsippet forutsetter hjemmel i lov. Det er derfor nødvendig med et robust lovverk som sikrer at staten får sine inntekter samtidig som hensynet til skattyterens forutberegnelighet ivaretas. Som følge av dette inneholder skatteloven generelle og vidtrekkende kriterier for når skatt kan ilignes, slik at det knapt nok finnes tilfeller av økonomisk aktivitet som ikke omfattes av skatteplikt. Innholdet i disse vidtrekkende bestemmelsene vil også endre seg i takt med samfunnsutviklingen, i tråd med det dynamiske tolkningsprinsipp.

Et område hvor utviklingen absolutt ikke har stått stille de siste tiårene er nettbaserte aktiviteter. Ett eksempel er bloggingens spede begynnelse som dagbøker eller logger på nett rundt 90-tallet og frem til den omfattende aktivitet og markedsføring som knyttes til bloggskrivning i dag. At den teknologiske utviklingen har skjedd på tvers av landegrenser har også gitt norske borgere muligheten til å delta i pengespill, som ellers er forbudt å tilby i Norge, jf. Strl. § 383, gjennom internettservere i utlandet.

Samtidig med at nettaktiviteter har utviklet seg fra rent tidsfordriv og informasjonsutveksling og åpnet opp for flere ikke ubetydelige potensielle inntektskilder, oppstår også spørsmålet om hvordan inntektene fra de samme aktivitetene skal behandles skattemessig. Spørsmålet gjelder så vel om inntekten er skattepliktig eller skattefri, som hvordan inntekten vil bli skattlagt.

Tema for oppgaven er innholdet i det skatterettslige virksomhetsbegrepet i lov 26.03.1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven eller sktl.) § 5-1 og § 5-30, og grensen mot hobbyaktiviteter og tilfeldige inntekter etter sktl. § 5-50. Grensegangen har betydning for om inntekter er skattepliktige, og videre for omfanget av skatteplikten. Vurderes inntektene som virksomhetsinntekt gir det seg utslag i en forholdsvis høy marginalsatt på inntil 50,4 % av overskuddet. Er inntektene derimot å anse som alminnelig inntekt blir skatteprosenten «bare» 27 %.

At både nettpoker og blogging kan gi fortjeneste viser også fokuset Skatteetaten de senere år har hatt på disse aktivitetsformene. Grensegangen mellom hobbyvirksomhet og virksomhetsinntekt etter sktl. § 5-30 har flere ganger vært tema for Høyesterett, men ingen tilfeller tilknyttet til blogging eller nettpoker har enda nådd til topps i rettsapparatet. Det kan imidlertid ikke utelukkes at så vil skje, aktivitetenes utbredelse tatt i betraktning.

I mars 2014 kom spørsmålet om beskatning av inntekter fra nettpoker som virksomhetsinntekter opp for Oslo tingrett. I det konkrete tilfellet konkluderte retten med at det forelå virksomhet. Dommen er anket og vil ventelig bli tatt opp i lagmannsretten. Saken gjelder inntekter på totalt 3,6 millioner kroner som, avhengig av domstolens konklusjon, vil kunne beskattes som virksomhetsinntekt med en skattesats på 50,4 %, eller være skattefrie. Dette viser at skillet mellom skattemessig virksomhet og hobby kan ha stor betydning.

For blogging finnes det flere eksempler på at skattyter selv har ansett inntektene som skattefrie, men senere har blitt ilagt både skatt og tilleggsskatt som følge av at aktiviteten anses som en skattemessig virksomhet. Skatteetaten har også de siste årene hatt særlig fokus på å avdekke inntekter fra blogging og nettpoker. At flere av de tilfellene som har blitt avdekket havner i rettssystemet er ikke utenkelig.

Vurderingen av grensegangen mellom poker som hobby og poker som skatterettslig virksomhet vil også i stor grad være lik enten spillingen skjer på nett eller i den fysiske verden. At det i disse dager på regjeringnivå foregår vurderinger om legalisering av pokerspill i Norge, aktualiserer dermed oppgavens problemstilling ytterligere.

2 Aktuelle netthobbyer

2.1 Nettpoker

2.1.1 Hva og hvordan?

På bakgrunn av det generelle forbudet mot gambling i lotteriloven § 6 i kombinasjon med skattefritak for lotterigevinster fra Norsk tipping etter sktl. § 5-50 annet ledd, har spilleinntekter i Norge vært et relativt oversiktlig og lite problematisert område skattemessig sett. Med fremveksten av muligheter for nettspill på servere utenfor norsk jurisdiksjon har imidlertid dette endret seg, og nordmenn kan i dag uten særlige vanskeligheter lovlig spille hos utenlandske tilbydere over internett. I følge Lotteri- og stiftelsestilsynet er deltakelsen fra Norge stabil. Etter tilsynets anslag satset nordmenn i 2013 totalt mellom 11 og 15 milliarder kroner på utenlandske nettspill, og la igjen mellom 700 og 1000 millioner kroner.²

Jeg vil i det videre fokusere på nettpoker, som antakelig er det av de for tiden mye spilte nettspill som i størst grad kan vurderes opp mot virksomhetsbegrepet. Dette fordi, som jeg vil komme tilbake til, det på en helt annen måte enn ved spilleautomater eller ordinære lotterier kan stilles spørsmål ved hvorvidt eventuelle gevinster kommer av flaks eller ferdighet. At et pengespill inneholder et ikke ubetydelig innslag av ferdighetsspill er en forutsetning for at spillingen kan anses som virksomhet. Dette fordi det ellers objektivt sett ikke ville være mulig å gå med overskudd over lengre tid.

Det finnes flere ulike varianter av poker. Texas Hold'em må antas å være den som er mest utbredt, og er den varianten oppgaven vil ta utgangspunkt i. Øvrige varianter er blant andre Omaha Hi/Lo, Omaha Hold'Em og Draw poker. Gjennomføringen av Texas Hold'em kan kort forklares ved at spillerne først får utdelt hver sine to kort, som holdes skjult fra motspillerne. Deretter følger en budrunde, før tre kort legges åpent på bordet. Spillerne kan kombinere sine skjulte kort med de åpne kortene fra bordet for å sette sammen en best mulig kortkombinasjon. Deretter følger en ny budrunde, før et fjerde kort legges på bordet. Etter dette følger nok en budrunde, og et femte kort. Når det femte kortet ligger på bordet følger en siste budrunde før spillerne som fortsatt er med viser sine kort. Spilleren som kan sette sammen den beste kortkombinasjonen vinner da potten, som består av spillernes samlede

² Lotteri- og stiftelsestilsynets årsmelding 2013, s. 25

innsats fra budrundene. For en mer utførlig beskrivelse av spillet vises det til lagmannsrettens gjennomgang i RG-2013-861.

Om fordelingen mellom flaks og ferdighet som avgjørende for spillets utfall uttalte Borgarting lagmannsrett i RG-2013-861 etter en lengre gjennomgang at «Texas Hold'em er et spill hvor dyktighet er av vesentlig betydning for utfallet av en turnering, men hvor også tilfeldighetene spiller en stor rolle».³ Ferdigheter som påvirker utfallet kan her være matematikk, evne til å lese motstandere, mot mv. Utfallet i en enkelt spillrunde vil uansett i en ikke ubetydelig grad være et resultat av tilfeldigheter, ettersom det er tilfeldig hvilke kort spillerne får utdelt. Over tid vil imidlertid spillerens «ferdigheter gi tydeligere utslag, og gjennom en hel turnering legger lagmannsretten til grunn at deltakernes dyktighet være av vesentlig betydning for utfallet.»⁴

Poker spilles i to ulike former; enten som turneringsspill eller som såkalte kontantspill («cash games»). Turneringsspill foregår ved at deltakerne etter å ha betalt en engangsinnsats får utbetalt en bestemt verdi i sjetonger. Det spilles så flere runder (hender) til én spiller sitter igjen med alle sjetongene. Premiepenger utbetales da til de øverste plasseringene.

I kontantspill tar hver spiller med seg så mye penger som hun selv ønsker til det virtuelle pokerbordet. Spilleren bestemmer selv også hvor mange hender hun vil spille, og kan når som helst forlate spillet med den beholdning hun til enhver tid besitter. De to ulike spillformene skiller seg altså fra hverandre ved at innsatsen kan være knyttet til hele turneringen eller til hver enkelt hånd som spilles. Dette kan, som jeg vil komme tilbake til, få betydning for beskatningen og hvilke kostnader spilleren kan kreve fradrag for.

Gevinster i nettpoker finansieres med spillernes innsats. Ettersom disse innsatsene også skal dekke fortjeneste for tjenestetilbyderen, må avkastningen for spillerne sett under ett dermed være negativ. Nettpilling må dermed antas ikke å være særlig god butikk for de fleste deltakerne. Det er imidlertid flere nordmenn som faktisk tjener penger på nettspill - noen til dels store summer.

Hvorvidt avkastningen er positiv eller negativ er imidlertid ikke avgjørende for om de skattemessige problemstillinger som vurderes i oppgaven her har betydning. Tvert imot kan spørsmålet om virksomhetsinntekt, herunder retten til potensielt store fradrag, få stor

³ LB-2012-170479 – RG-2013-861

⁴ RG-2013-861

betydning nettopp for spillere med enkelte gevinster over grensen for tilfeldige inntekter etter § 5-50, men med negativ avkastning over noe lengre tid.

2.1.2 Beskatning av inntekter fra nettpoker utenfor virksomhet.

Det følger av sktl. § 5-50 første ledd at «tilfeldige gevinster» som overstiger 10.000 kroner er skattepliktige. Gevinster skattepliktige etter § 5-50 skattlegges som alminnelig inntekt med en flat sats på 27 %. Bestemmelsens rekkevidde er eksemplifisert ved «gevinst ved konkurranse, spill, lotteri og lignende».

Skatteloven § 5-50 omfatter med det «tilfeldige gevinster». Ordlyden er ut i fra en alminnelig språklig forståelse svært vid, ved at alle typer fordeler som mer eller mindre tilfeldig kommer skatteyters vei omfattes. Det er imidlertid slått fast i juridisk teori og rettspraksis at bestemmelsen ikke uten videre kan tolkes på denne måten. Om forståelsen sier Aarbakke at «Dels ligger det en begrensning i ordet «gevinst», dels ligger det en begrensning i ordlyden for øvrig: Bestemmelsen fanger nemlig ikke opp «tilfeldige gevinster», men bare gevinster som innvinnes ved tilfelle, altså ved tilfeldige begivenheter.»⁵ Bestemmelsens rekkevidde må dermed begrenses til fordeler av en karakter som er beslektet med de eksempler som er oppramset i bestemmelsen; «gevinst ved konkurranse, spill, lotteri og lignende».

Forståelsen av bestemmelsens ordlyd er imidlertid diskutabel. Eksempelvis fant mindretallet i Rt. 1965 s. 1129 (Vister) at skatteplikt for overskudd fra gjennom flere år å ha deltatt med egne hester i travløp kunne hjemles i tilsvarende bestemmelse i dagjeldende byskattelov § 37. Flertallet kom til samme konklusjon, men bygget sin avgjørelse på et annet grunnlag og vurderte eksplisitt ikke forholdet til regelen om tilfeldig inntekt. Om tolkningen uttalte førstvoterende på vegne av mindretallet:

«Vel er det så at det er mange faktorer som er medvirkende for et gunstig resultat i travsporten, men at tilfellet også vanligvis spiller inn i kampen om premier synes meg klart. Bl. a. vil resultatet avhenge av hvilke andre hester som deltar og i hvilken form disse andre hester er på travs-dagen. Jeg kan ikke være enig med Vister i at det for anvendelsen av § 37 første ledd må kreves at en tilfeldig hendelse umiddelbart slår ut i en fordel.»

Mindretallets tolkning av bestemmelsen om tilfeldige gevinster har imidlertid, i følge Zimmer, heller ikke blitt fulgt opp i senere rettspraksis: «Således blir f.eks premier ved

⁵ Aarbakke 1990 s. 183

transport neppe skattlagt med hjemmel i denne bestemmelsen (men evt. i virksomhetsregelen i sktl. § 5-1, 1. ledd).»⁶ Det må følgelig legges til grunn at virkeområdet til sktl. § 5-50, i tråd med Aarbakkes tolkning som sitert ovenfor, er begrenset til fordeler hvor gevinsten hovedsakelig er et resultat av tilfeldigheter.

Som et pengespill med innslag av tilfeldigheter synes dermed nettpoker i utgangspunktet å ligge innenfor ordlyden i sktl. § 5-50. Som nevnt i punkt 2.1.1 er imidlertid innslaget av tilfeldighet avhengig av hvor mange hender som spilles, samt spillerens erfaring og ferdighetsnivå. Det kan dermed stilles spørsmål ved hvor langt sktl. § 5-50 rekker før elementet av tilfeldighet ved innvinningen er så lite at pokerspill, ut i fra tolkningen redegjort for ovenfor, ikke lenger omfattes. I hver enkelt hånd må likevel innslaget av tilfeldighet forstås å være tilstrekkelig til at nettpoker faller inn under bestemmelsen om tilfeldige inntekter.

At § 5-50 er utgangspunktet for beskatning av pokergevinster følger også av forvaltningspraksis, herunder så vel Lignings-ABC som prinsipputtalelser fra Skattedirektoratet.⁷ Den tolkning Aarbakke har gitt uttrykk for, som sitert ovenfor, synes med det å være festnet i rettspraksis så vel som ligningspraksis og juridisk teori. Tolkningen danner følgelig utgangspunktet for vurderingen av skatteplikt på inntekter fra nettpoker som tilfeldige gevinster. Jeg vil i det videre, særlig i punkt **Error! Reference source not found.**, komme tilbake til skjæringspunktet for når pokergevinster går over fra å være tilfeldige gevinster til å være resultatet av drift av virksomhet, jf. sktl. § 5-1, smh. § 5-30.

2.1.3 Omfanget av skatteplikten etter § 5-50

Den klare hovedregel for inntekter fra poker er dermed at gevinster som overstiger 10.000 kroner er skattepliktige. Som det fremgår av ordlyden gjelder skatteplikten enkeltgevinster. For nettpoker har Skattedirektoratet presisert at dette innebærer at beløpsgrensen gjelder for hver enkelt vunnet pott (hånd) for cash-games, mens grensen gjelder premieutbetaling for sluttplassering i turneringsspill.⁸ Dette følger også naturlig av at gevinsten knytter seg til den innsats som er lagt ned for å oppnå utbetalingen: i cash-games kan spilleren delta i og forlate spillet når som helst, mens ved turneringsspill knyttes innsatsen til deltakelsen i samtlige hender frem til spilleren blir slått ut eller vinner.

⁶ Zimmer 2009 s. 165

⁷ Lignings-ABC 2013-14 kap. 6.1 og USKD-2012-20

⁸ USKD-2012-20

Beløpsgrensen gjelder i følge prinsipputtalelsen gevinstens bruttostørrelse før fradrag for innsats. Nettogevinsten, som utgjør grunnlaget for beskatningen, kan dermed være under beløpsgrensen på 10.000 kroner.

En konsekvens av at skatteplikten gjelder enkeltgevinster er at retten til fradrag gjør det samme, slik at skatteplikten oppstår uavhengig av avkastningen over tid. At innsatsen kun er fradragsberettiget når den slår ut i gevinst, men ikke ved tap, innebærer et brudd med prinsippet om symmetri i skattelovgivningen. Dette må sees i sammenheng med bestemmelsens formål og kjerneområde; enkelthendelser som tilfeldigvis gir en potensielt stor gevinst i forhold til innsatsen.

Bestemmelsen kan likevel hevdes å passe dårlig for nettpoker, hvor antallet spillerunder ofte er høyt, og forholdet mellom innsats og gevinst i hver enkelt runde et ganske annet enn for eksempel et gjengs skrapelodd. Et skrapelodd med 20 kroner som innsats kan gjerne gi en premie på flere hundre tusen kroner. Selv med en premie tilsvarende minstebeløpet i § 5-50, 10.000 kroner, vil forholdet mellom innsats og nettogevinst være 1:500 (det sees her bort i fra den praktiske innvending at majoriteten av skrapeloddgevinster i Norge vil være skattefrie, jf. sktl. § 5-50 annet ledd). I pokerspill kan innsatsen i en enkelt runde med pokerspill potensielt utgjøre halvparten av potten som vinnes, slik at forholdet mellom innsatsen som risikeres og bruttogevinsten blir 1:2. Forholdstallet vil avhenge av antall spillere ved bordet. Det vil imidlertid sjelden bli bedre enn 1:10, ettersom flere enn ti spillere ved samme bord er uvanlig. Følgene av at bestemmelsen kun gjelder enkeltgevinster kan dermed hevdes å slå hardere ut for pokerspill, ved at faren for skatteplikt til tross for negativ avkastning over tid er betydelig større. Denne potensielle skjevheten kan rettes opp dersom inntekter fra nettpoker beskattes som virksomhetsinntekter, slik at skattyter for fradragsrett for sine utgifter tilknyttet spillingen.

2.2 Blogging

2.2.1 Hva og hvordan?

Ordet blogg kommer fra web-logg, og er en type nettsted eller del av nettsted for publisering av såkalte blogginnlegg eller bloggposter som vanligvis skrives av en enkeltperson eller et fåtall personer.⁹ Blogg-sjangeren setter i seg selv få eller ingen begrensninger for hvilke tema en blogg kan omhandle, og det finnes i dag et utall blogger med stor spennvidde hva innhold

⁹ <http://no.wikipedia.org/wiki/Blogg>

angår. Eksempelvis er det hos et av Norges største bloggsamfunn, blogg.no, siden opprettelsen i 2005 opprettet over 1 750 000 blogger. Samme sted oppdateres omtrent 50 000 blogger hver uke.¹⁰ Samtidig varierer besøkstallene på bloggene stort; fra null og opp til flere titusen per dag.

Et eksempel fra øverste del av skalaen er den mest leste norske bloggen det siste året, Caroline Berg Eriksens «Fotballfrue». På sin nettside hadde hun den første uken i mai 2014 et gjennomsnittlig daglig besøkstall på over 96 000 norske og utenlandske lesere.¹¹ Til sammenligning hadde Stavanger Aftenblads nettavis i 2013 i gjennomsnitt 122 000 lesere daglig.¹²

I utgangspunktet var blogging som nevnt ikke en kommersiell virksomhet, noe som fortsatt gjelder for de aller fleste bloggene som skrives i dag. Høye lesertall innebærer imidlertid gode muligheter for å tjene mye penger, hovedsakelig gjennom reklameannonser og gjennom eksponering av varer i selve blogginnleggene. Som forretningsidé er det altså i hovedsak kundegrunnlaget leserne innebærer som utgjør inntektspotensialet.

2.2.2 Beskatning av blogginntekter utenfor virksomhet

Ved blogging kan det altså komme inntekter fra ulike kilder, og på ulikt grunnlag. Dette får betydning også for skatteplikten så lenge aktiviteten som helhet ikke er å anse som virksomhetsutøvelse, jf. sktl. § 5-30. For inntekter fra annonser på nettsiden må utgangspunktet være at disse er skattefrie hobbyinntekter.

Annerledes vil det stille seg der bloggeren kan sies å utføre arbeid for en oppdragsgiver utenfor tjenesteforhold, slik at vederlaget blir å anse som arbeidsinntekt etter sktl. § 5-1 smh. § 5-10. Dette vil etter Skatteetatens praksis være tilfellet eksempelvis når bloggeren omtaler oppdragsgiverens produkter i sine blogginnlegg mot vederlag.¹³ Høyeste marginalsattesats vil da være 27 % pluss 11,4 % (trygdeavgift) og 12 % (toppskatt) – totalt 47,2 %.

Skatteplikten er samtidig begrenset ved at arbeidsinntekter på under 1000 kroner per oppdragsgiver per år er skattefrie, jf. sktl. § 5-15 første ledd bokstav i, smh. FOR-2013-09-17-1092 § 5-2-1 første ledd. Arbeidsinntekt beskattes med 27 % skatt,

¹⁰ <http://faq.blogg.no/?side=omoss> (besøkt april 2014)

¹¹ <http://www.blogglisten.no/blogg/fotballfrue.no> (besøkt mai 2014)

¹² <http://www.medienorge.uib.no/statistikk/medium/avis/253> (besøkt april 2014)

¹³ USKD-2010-56

Skatteplikt ut over tilfellene som er nevnt i punktet her forutsetter at bloggingen er å anse som virksomhetsutøvelse, jf. sktl. § 5-30.

3 Virksomhetsbegrepet

3.1 Skatteloven § 5-30

Skatteplikt for virksomhetsinntekter følger av sktl. § 5-1, hvoretter «enhver fordel vunnet ved [...] virksomhet» er å anse som skattepliktig inntekt. Begrepet har ingen legaldefinisjon ut over den kasuistiske ikke uttømmende oppregningen i § 5-30 som «blant annet fordel vunnet ved omsetning av varer eller tjenester, realisasjon av andre formuesobjekter i virksomheten og avkastning av kapital i virksomheten». I tidligere lovgivning har terminologien variert, og blant annet har «næring», «næringsvirksomhet» og «næringsdrift» blitt brukt. Det lagt til grunn i forarbeider og skatterettslig teori at «virksomhet» favner videre enn «næring», slik at alle former for næringsaktivitet faller inn under virksomhetsbegrepet. På den andre siden ble begrepene «forretningsforetak» eller «forretningsforetagende», brukt i skatteloven fra 1911 i henholdsvis §§ 43 og 44. I følge forarbeidene til gjeldende skattelov har begrepene «ofte vært relatert til mer enkeltstående foretak eller transaksjoner, som ikke dekkes av næringsbegrepet».¹⁴ Av lovforarbeider og teori fremgår at også aktivitet som tidligere ble rubrisert under de to sistnevnte begreper som en hovedregel må omfattes av det gjeldende virksomhetsbegrep. Et unntak gjelder i følge forarbeidene og teori likevel for enkeltstående transaksjoner, som ikke kan anses om virksomhet.¹⁵

Ordlyden er i seg selv svært vid, og ikke uttømmende, og åpner med det for en helhetlig vurdering i det enkelte tilfellet. Bestemmelsen må dermed suppleres med øvrige rettskildefaktorer for nærmere å klarlegge de generelle retningslinjene for en slik vurdering. Et ledd i begrepsavklaringen i tråd med juridisk metode er å se på lovens system, og hvordan tilsvarende begrep er formulert og brukt i andre deler av skatte- og avgiftslovgivningen.

3.2 Virksomhetsbegrepet i skatte- og avgiftslovgivningen

3.2.1 Merverdiavgiftsloven § 2-1

¹⁴ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) kap. 7.5 - Virksomhet

¹⁵ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) kap. 7.5 - Virksomhet samt Aarbakke (1990) s. 125

I merverdiavgiftsloven (mval.) § 2-1 brukes begrepet «Næringsdrivende» om subjekter som kan ha plikt til registrering i Merverdiavgiftsregisteret, et begrep det som nevnt i utgangspunktet må legges til grunn at faller inn under virksomhetsbegrepet. At vurderingene i prinsippet bygger på de samme generelle retningslinjene fremgår også av ligningspraksis.¹⁶

Sammenhengen mellom skattelovens og merverdiavgiftslovens næringsbegreper ble tatt opp i Rt. 1994 s- 1064 (Bye). Saken gjaldt hvorvidt en inntekt var vunnet ved arbeid eller virksomhet når konsulent som hadde stiftet et aksjeselskap sammen med sin kone, og gjennom dette leide seg ut på kontraktbasis til oppdragsgiver. Retten la her uten videre drøfting kort til grunn at «Merverdiavgiftsloven og skattelovgivningen opererer ikke med det samme næringsbegrep».

Til tross for likhet i de retningslinjer som ligger til grunn er vurderingen av begrepene altså ikke helt sammenfallende. Dette har først og fremst sammenheng med de ulike formål og hensyn bestemmelsene skal ivareta. Et særlig hensyn som gjør seg gjeldende i merverdiavgiftsloven, og som dermed kan medføre at de konkrete vurderingene kan slå ulikt ut, er hensynet til at avgiften i størst mulig grad skal være konkurransenøytral.¹⁷ Dette synspunktet synes også å være dominerende i juridisk teori.¹⁸ Rettspraksis og øvrige rettskilder knyttet til vilkåret «Næringsdrivende» i merverdiavgiftsloven må dermed brukes med forsiktighet når det kommer til forståelsen av det skatterettslige virksomhetsbegrepet. Hovedmomentene i vurderingene vil likevel stort sett være de samme.

3.2.2 Folketrygdloven §1-10

I folketrygdloven (ftrl.) § 1-10 første ledd brukes begrepet «selvstendig næringsdrivende», med tilhørende legaldefinisjon i bestemmelsens annet ledd. Definisjonen har klare likhetstrekk med momentene som ligger til grunn for virksomhetsvurderingen etter sktl. § 5-30, og som jeg vil gå nærmere inn på nedenfor.

Likhetene er heller ikke her tilfeldige; tvert imot er det fra lovgivers side tilsiktet at vurderingen etter ftrl. § 1-10 skal bygge de samme retningslinjer som den skattemessige vurderingen. Bestemmelsen kan dermed anses som en kodifisering av gjeldende rett, slik Høyesterett også gir uttrykk for i Rt. 2002 s. 996 på side 1004. Bestemmelsen kan av dermed tenkes brukt analogisk på den skattemessige vurderingen av virksomhetsbegrepet. At

¹⁶ Lignings-ABC 2013/14 s. 1547

¹⁷ Ot.prp. nr. 1 (2007-2008) på side 195

¹⁸ Se blant andre Zimmer/BAHR, «Bedrift, selskap og skatt» 5. utgave 2010 s. 43 og Tor Willumsen, Frédéric Wilt, «Opererer skatte- og merverdiavgiftsretten med forskjellig næringsbegrep?» *Skatterett* 1/2010 s. 62-74

legaldefinisjonen på en slik måte bygger på skattelovens virksomhetsbegrep medfører imidlertid at den får begrenset selvstendig betydning for tolkningen av sktl. § 5-30, annet enn som et uttrykk for den rettsstilstand og de generelle momenter som uansett vil følge av rettsregelen som ligger bak sktl. § 5-30. Til dette kommer at det i lovforarbeidene er slått fast at innholdet i begrepet «selvstendig næringsdrivende» skal baseres på skatteforvaltningens avgjørelse.¹⁹ Begrepsinnholdet i sktl. § 5-30 og ftrl. § 1-10 er dermed sammenfallende, slik at rettspraksis knyttet til ftrl. § 1-10 vil være svært relevant ved vurderingen av hvorvidt det foreligger virksomhet etter sktl. § 5-30.

3.3 De fire hovedmomentene i virksomhetsbegrepet

Som det fremgår av de foregående avsnitt, må den vide ordlyden i sktl. § 5-30 og virksomhetsbegrepet utfylles med de øvrige rettskildefaktorer. Av Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) side 48 følger at «Det må avgjøres etter en skjønnsmessig vurdering om en aktivitet skal kunne anses som virksomhet i skattelovens forstand». Videre samme sted nevnes de generelle retningslinjer, forankret i doms- og ligningspraksis samt skatterettslig teori, som skal vektlegges i vurderingen av om en aktivitet oppfyller virksomhetsbegrepet. Etter disse retningslinjene må en aktivitet for å oppfylle skattelovens virksomhetsbegrep:

- ha et visst omfang og en viss varighet (0)
- være utøvet for skattyterens regning og risiko (4.2)
- ha økonomisk karakter (4.3)
- være egnet til å gi overskudd (4.4)

At punktene omtales som retningslinjer for en helhetlig vurdering tilsier at de ikke er absolutte, kumulative vilkår for å konkludere med skatterettslig virksomhet. Hvorvidt en kan komme til at virksomhet foreligger uten at samtlige punkter til en viss grad er oppfylt synes imidlertid tvilsomt, all den tid momentene også i rettspraksis synes å behandles langt på vei som absolutte krav. Formuleringen av punktene som sentrale momenter i en helhetsvurdering har også blitt kritisert av Zimmer, som omtaler begrepsbruken som «ikke treffende. Begrepet virksomhet må avgrenses i forskjellige retninger, og de «momentene» som nevnes, refererer

¹⁹ Ot.prp. nr. 29 (1995-1996) på side 30

seg til ulike slike retninger. I hver sin sammenheng opptrer de som mer enn skjønnsmomenter; de er nærmest uttrykk for avgjørende kriterier».²⁰

Zimmers argumentasjon må forstås som at fordi de ulike momentene avgrenser virksomhetsbegrepet mot ulike inntektsgrunnlag, er de lite egnet til å opptre som momenter i en helhetsvurdering. At en aktivitet klart må kunne sies å være utøvet for skatteyterens regning og risiko, som skiller virksomhet fra arbeidsinntekt, kan vanskelig tillegges betydning der spørsmålet er om aktiviteten er å anse som en fritidssysse. Momentene har dermed ingen åpenbar sammenheng som tilsier at de bør virke komplementært ved vurderingen av om virksomhetsbegrepet er oppfylt. Som rettspraksis viser har likevel momentene en viss sammenheng. Eksempelvis må aktivitetens omfang og varighet, som primært skiller virksomhet fra passiv kapitalplassering, kunne være et relevant moment også for å avgrense utøvelsen mot mer begrensede hobbyaktiviteter som ikke er eller skal være skattepliktige.

Jeg vil derfor i det videre omtale retningslinjene som sentrale (hoved)momenter eller kriterier (i betydningen kjennetegn) for vurderingen, uten at jeg dermed tar stilling til om momentet må anses som moment i en helhetsvurdering eller som et absolutt vilkår. En slik vurdering vil avhenge av aktivitetens art, og må dermed foretas konkret.

4 Fra hobby til virksomhet

Nettpoker vil i utgangspunktet beskattes som tilfeldig inntekt etter sktl. § 5-50. Det innebærer imidlertid ikke i seg selv noen skranker for at skatteyterens spilleaktivitet, sett under ett, kan utvikle seg til en mer omfattende aktivitet som oppfyller kriteriene for beskatning som virksomhet etter sktl. § 5-30. At tilfeller hvor nettpoker utvikler seg til virksomhetsutøvelse kan forekomme er det åpnet for også fra Skattedirektoratets side, om enn kun i «spesielle tilfeller».²¹

Hvilken betydning det har for skatteyter hvorvidt pokerspillingen beskattes som virksomhet eller ikke vil variere alt etter inntektenes art. For en spiller som har mange gevinster over 10.000 kroner vil skattlegging som virksomhet kunne slå ut i redusert skattebelastning. Dette fordi skattesatsen vil være den samme som for de tilfeldige inntektene, mens hun samtidig

²⁰ Zimmer: «Høyesterettsdommer i skattesaker 2013» s. 3.

²¹ USKD-2012-20

innrømmes fradragsrett for innsatser i de spillrunder som ikke medførte gevinst. På den andre siden vil en spiller som har flere gevinster under beløpsgrensen på 10.000 kroner kunne få en økt skattebelastning etter sktl. § 5-30, ettersom enkeltgevinstene ellers ville vært skattefrie etter sktl. § 5-50.

Beskatning som virksomhet kan samtidig bidra til å avhjelpe den skjevhet som ellers, som nevnt ovenfor, kan oppstå som følge av beskatning av enkeltgevinster uten hensyn til netto avkastning over tid. Dette fordi det ved virksomhetsbeskatning etter sktl. § 5-30 oppnås synkronitet mellom skatteplikt og retten til fradrag over tid ut over enkeltgevinster.

Også for bloggeren vil det kunne ha stor betydning om aktiviteten han utøver kan anses som virksomhet. Særlig gjelder dette for inntekter knyttet til annonser på nettsiden. Slike inntekter vil være skattefrie utenfor virksomhet. Er bloggingen derimot av en slik art at virksomhetsbegrepet i sktl. § 5-30 er oppfylt, vil inntektene kunne beskattes med en marginalsatt på inntil 50,4 %. For inntekter som ellers ville blitt beskattet som arbeidsinntekt blir betydningen mindre, med en differanse mellom marginalsattesatsene på 3,2 prosentpoeng.

Spørsmålet om overgangen fra hobbyaktivitet til næringsvirksomhet har som vist vært tema for flere saker i Høyesterett, men ingen saker knyttet til verken poker eller blogging har så langt nådd til topps i rettsapparatet. At nettpoker til forskjell fra de mer alminnelige inntektskilder unektelig innebærer et ikke ubetydelig element av tilfeldighet reiser enkelte interessante problemstillinger. Det er følgelig det ikke utenkelig at spørsmålet etter hvert også vil nå Høyesterett. Skjæringspunktet mellom tilfeldige inntekter og virksomhetsinntekter fra poker var problemstillingen for Oslo tingrett i mars 2014.²² Retten konkluderte her motsatt av pokerspillerens påstand og fant at det forelå virksomhet. Ilagt tilleggsskatt ble også opprettholdt. Avgjørelsen er anket til lagmannsretten. En enda nyere sak for Bergen tingrett gjaldt kun spørsmålet om tilleggsskatt.²³ Tilleggsskatten var ilagt etter at inntekter fra nettpoker som ikke var innberettet ble ansett som skattepliktige virksomhetsinntekter. Også denne avgjørelsen gikk i pokerspillerens disfavør.

²² 13-148361TVI-OTIR/06

²³ 13-167280TVI-BBYR

4.1 Aktivitet av et visst omfang og en viss varighet

At det må stilles krav til omfanget og varigheten av en aktivitet synet å følge allerede av en alminnelig språklig forståelse av begrepet virksomhet, som motsetning til mer enkeltstående foretak eller transaksjoner. Momentet er også nødvendig for å skille virksomhetsutøvelse fra passiv kapitalforvaltning, som beskattes etter sktl. § 5-20. Momentet består av to deler; aktivitetens intensitet og dens utstrekning i tid. Det er i juridisk teori antatt at kravene til omfang og varighet virker komplementært, slik at dersom det dreier seg om aktivitet i et stort omfang, stilles det mindre krav til varigheten, og omvendt.²⁴

4.1.1 Mål på aktivitetenes omfang og varighet

Når det gjelder aktivitetens varighet kan denne vanskelig måles i annet enn tiden fra oppstart av aktiviteten og frem til vurderingen gjøres. Det åpnes imidlertid i forarbeidene for at også «aktivitet av kortere varighet vil kunne regnes som virksomhet, eksempelvis når forholdene tilsier at aktiviteten er påbegynt med sikte på et mer varig inntektserverv, men skattyteren har måttet avslutte aktiviteten på grunn av uforutsette etterfølgende omstendigheter.»²⁵ Dette sikrer at en skatteyder som har en forretningsplan som ellers oppfyller virksomhetsbegrepet, men hvor etterfølgende begivenheter torpederer planen, beholder retten til fradrag for sine kostnader.

Det sentrale i vurderingen blir følgelig om skattyter tok sikte på å utøve aktiviteten over en viss tid, i motsetning til helt kortvarig aktivitet.

Ulike former for aktiviteter kan imidlertid innebære og forutsette ulike innsatsfaktorer, noe som kan vanskeliggjøre en direkte sammenligning av omfanget mellom ulike typer aktiviteter. Eksempelvis vil arbeidsinnsats være den mest sentrale innsatsfaktoren i en advokatvirksomhet, mens ved drift av forretningsgårder vil kapitalavkastningselementet dominere sterkt.²⁶ Mellom disse ytterpunkter ligger mange blandingsforhold. De nærmere krav som stilles til aktivitetens omfang må derfor avgjøres konkret. Ut i fra rettspraksis kan det likevel forsøkes utledet visse retningslinjer for hvordan aktivitetens omfang måles.

Rt. 1950 s. 482 gjaldt ligningen til en av to sameiere til to næringseiendommer, hvor retten kom til at utleien var å anse som næringsvirksomhet. I vurderingen la Lagmannsretten, som

²⁴ Se Berg-Rolness (2009) s. 132-133

²⁵ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 48

²⁶ Zimmer (2009) s. 132

Høyesterett sluttet seg til, vekt på forretningsgårdenes størrelse (ca. 460 m², hver i tre etasjer) og størrelsen på leieinntektene (24.000 årlig per bygg). Retten fant imidlertid eksplisitt ikke å kunne legge vekt på om bare den ene eller den andre av de to eierne personlig hadde involvert seg i driften, eller om eierskapet hadde stor eller liten økonomisk betydning for eieren relativt til hans økonomiske situasjon ellers. Retten la ved vurderingen av aktivitetens omfang altså først og fremst vekt på forretningsgårdenes størrelse i areal og omsetning.

At retten ikke vektla arbeidsfordelingen mellom de to eierne innebærer imidlertid ikke nødvendigvis at arbeidsinnsats utleien krevde var irrelevant for vurderingen, men at det er uten betydning om arbeidet utføres av skatteyster selv, medeier eller andre. At arbeidsinnsatsen som kreves tillegges vekt har også støtte i senere rettspraksis. Et eksempel er Rt. 1973 s. 931 (Holst) hvor utleie av forretningslokaler ble vurdert som virksomhet. Her ble lagt vekt på at utleievirksomheten hadde «måttet føre med seg en del forretningsmessig arbeid, og i enkelte år så vidt meget at en godtgjørelse ble ytet.» Foruten arbeidsinnsatsen la retten også her vekt størrelsen på det utleide arealet. At leieinntekten var relativt beskjeden ble ikke tillagt vekt, all den tid denne kunne vært forhøyet betydelig, slik senere eiere av eiendommen gjorde kort tid etter.

Det må dermed legges til grunn at så vel arbeidsinnsats som kapitalinnsats har betydning i vurderingen, og at det er totalen av de ulike innsatsfaktorene som er avgjørende for å konkretisere aktivitetens omfang.

Når det gjelder blogging er det klart at det kreves noe utstyr for å komme i gang med tekstbehandling og publisering på nett. I tillegg kan innkjøp av gjenstander for omtale innebære et visst løpende investeringsbehov, avhengig av bloggens form og tema. For å opparbeide og opprettholde en større lezerskare vil likevel arbeidsinnsats vanligvis være den dominerende innsatsfaktoren ved blogging.

I tillegg til arbeidstiden som går med vil også inntektene fra nettsiden, som et mål på omfanget av markedsføringstjenesten som selges, være relevant. Selv om lesertall i seg selv ikke genererer inntekter uten annonser innebærer høye lesertall et betydelig potensiale for inntekter. Ut i fra Holst-dommen, hvor retten synes å legge større vekt på de potensielle leieinntektene eierne kunne ha oppnådd enn de relativt beskjedne leieinntektene eierne faktisk hadde, kan det dermed argumenteres for at antall lesere er et relevant mål på bloggengens omfang. Til dette kommer at høyere lesertall stort sett forutsetter at det legges ned en viss arbeidsinnsats.

Også for nettpoker vil medgått tid være et mål om spillingens omfang for utøveren.

Tidsbruken alene sier likevel kun i begrenset grad noe om intensiteten i spillingen, ettersom en spillrunde kan variere mye i varighet fra bord til bord.²⁷ Antallet spillrunder (hender) utøveren har deltatt i synes derfor å gi et riktigere inntrykk av hvor omfattende spillingen er.

På samme måte som omsetning i mer alminnelige former for næringsdrift, må totale gevinster være et sentralt mål på spillingens omfang. Et eksempel på at omsetningens størrelse tillegges stor vekt er LB-2004-4182 – UTV-2005-612, som jeg vil komme tilbake til i neste punkt.

Også spillinnsatsen er et relevant moment. Eksempelvis må hundre spillrunder sies å ha et større omfang når innsatsen per hånd er flere tusen kroner enn hundre spillrunder med innsats på under ti kroner per hånd. Antallet spilte hender må derfor også sees i sammenheng med innsatsen i hver hånd.

Ved måling av innsatsen må det imidlertid tas hensyn til at de samme pengene kan satses flere ganger, alt etter hvor høy gevinstprosenten er. Ved at en andel av innsatsen gjenvinnes, kan hver krone som i utgangspunktet ble overført til spillet spilles for flere ganger.²⁸ Når gevinster spilles opp igjen skjer det imidlertid ingen tilførsel av nye penger. Til dette kommer at gjenvinningsprosenten i poker vil kunne variere betydelig avhengig av motstanden. Hvor mange ganger initialsummen kan satses om igjen kan slik sett hevdes å si lite om spillingens omfang. Samtidig er pengene etter at de er vunnet å anse som en gevinst som kan realiseres ved å ta ut beløpet fra spillekontoen. Den totale innsatsen som satses må dermed vektlegges, uavhengig av initialsummen spilleren overførte til sin spillekonto.

Som det fremgår kan det identifiseres mange indikatorer på omfanget av pokerspill. Det må likevel bemerkes at det er en sammenheng mellom de ulike indikatorene, og at de må vurderes samlet. Antakelig vil antall spillrunder og samlet gevinst være de indikatorene som best gir uttrykk for spillingens omfang, ettersom disse sammen langt på vei er et produkt av de øvrige indikatorene, så som tidsbruk, innsats og omsetning.

4.1.2 Tilstrekkelig omfang og varighet?

Når målemetodene for aktiviteten er klarlagt, må det videre vurderes når utøvelsen er omfattende og langvarig nok til at aktiviteten kan anses som skattemessig virksomhet.

²⁷ Eksempelvis ble det i 13-148361TVI-OTIR/06 lagt til grunn en varighet på kun 30 sekunder per hånd.

²⁸ Eksempel på gevinstprosentens betydning for innsatsen finnes i Lotteri- og stiftelsestilsynets Årsmelding 2013 s. 25. Her legges til grunn at nordmenn «satsa ein stad mellom 11 og 15 milliardar kroner for å kunne ha lagt igjen mellom 700 og 1 000 millionar kroner.»

Av forarbeidene fremgår at «forretningsforetak som tilfredsstiller de øvrige kriteriene for virksomhet vil falle inn under begrepet selv om det dreier seg om en mer kortvarig og avgrenset aktivitet».²⁹ Dette synspunktet er også fulgt opp i juridisk teori.³⁰ Kravet til aktivitetens omfang og varighet synes dermed i utgangspunktet ikke å være særlig høyt.

Høyesterettsavgjørelsen inntatt i Rt. 1929 s. 229 (Totalisatordommen) gjaldt spørsmålet om hvorvidt Norsk hesteeierforening hadde utøvd virksomhet etter den dagjeldende landsskatteloven (lskt.).³¹ Hesteeierforeningen hadde i to løpsdager per år etter myndighetenes godkjenning overtatt ansvaret for utgifter og inntekter knyttet til totalisatorspillene på Bjerke travbane fra Det norske travselskap. Formålet var å finansiere investeringer og aktiviteter i tråd med foreningens formål. Retten fant at inntektene var så sterkt knyttet til ordinær økonomisk virksomhet at lovens unntak for organisasjoner uten «erverv til formål», jf. lsctl. § 26 bokstav k ikke kom til anvendelse. Aktiviteten hadde altså kun kort utstrekning i tid, men må kunne sies å ha vært relativt omfattende så lenge den gjaldt alle totalisatorspill som deltakerne ved Bjerke travbane deltok i på disse to dagene. Selv om det nok hadde betydning ved vurderingen at totalisatorspillene var en fast virksomhet for Det norske travselskap resten av året, konkluderte altså rettens flertall med dissens fire mot en at en aktivitet som strakte seg over kun to dager hadde tilstrekkelig omfang og varighet til å falle inn under virksomhetsbegrepet. Den dissenterende dommerens syn var at Hesteeierforeningen ikke hadde drevet totalisatorspillene for egen regning og risiko, men kun mottok nettooverskuddet fra spillene fra travselskapet.

Etter denne avgjørelsen må det legges til grunn at det i utgangspunktet ikke kan stilles særlig strenge krav til aktivitetens varighet isolert sett. For de nettaktivitetene det i oppgaven her er tale om må det likevel legges til grunn at omfanget, i alle fall i oppstarten, vil være begrenset sammenlignet med hva som var tilfellet i Totalisatordommen. Dette fordi Hesteforeningen trådte rett inn i allerede etablert omfattende virksomhet. Ettersom omfanget og varigheten er komplementære størrelser må det dermed legges til grunn at det, i de fleste tilfeller hvor aktiviteten i utgangspunktet er hobbybasert, må kunne kreves varighet ut over kun to dager.

²⁹ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 48

³⁰ Zimmer (2009) s. 132

³¹ Som nevnt ovenfor tok lovgiver ikke sikte på å endre innholdet i virksomhetsbegrepet da dagens skattelov kom i 1999. Rettspraksis med utgangspunkt i eldre lovgivning er dermed fortsatt relevant.

Spørsmålet om aktivitetens omfang kom på spissen i LB-2004-4182, som gjaldt grensen mellom skattemessig virksomhet og ikke-økonomisk hobbyaktivitet.³² En privatperson hadde importert flere veteranbiler, og samtidig også kjøpt og solgt flere andre veteranbiler. I tillegg hadde han en omfattende samling reklameartikler som han også handlet med. De to aktivitetene ble ansett ikke å ha noen naturlig driftsmessig sammenheng, og ble følgelig vurdert hver for seg.

Totalt gjaldt skattedelen av bilsiden i saken 31 biler. Retten slo fast at aktivitetsutøveren hadde «vært i befatning med et stort antall biler enten som eier eller på annen måte», og at omfanget med det måtte «anses å være tilstrekkelig». Videre konstaterte retten at aktiviteten var utøvd i minst fem år, i perioden 1989 til 1995, og at også kravet til varighet var oppfylt. Følgelig ble konklusjonen at det er «ikke tvilsomt at kravet til virksomhetens omfang og varighet er oppfylt».

Også samlingen og salgene av reklameartikler ble av lagmannsretten ansett for å være virksomhet på selvstendig grunnlag. I denne aktiviteten hadde vedkommende en omsetning på kr. 587.500 gjennom salg av reklameartikler i perioden 1990 til 1995, altså i underkant av kr. 97917 per år i gjennomsnitt. I tillegg var omsetningen i 1989 rundt kr. 500.000. Dette fant retten at var tilstrekkelig omfang og varighet for å konkludere med at også aktiviteten knyttet til reklameartiklene var virksomhet etter skatteloven.

Kjæremålsutvalget avviste for øvrig skatteyters anke under henvisning til at det var klart at den ikke ville føre frem, jf. tvistemålsloven (tvml.) § 373 tredje ledd nr. 1. Det må dermed legges til grunn at så vel varighet som omfang på begge de to aktivitetene saken gjaldt ligger godt innenfor de krav som må stilles til aktivitetens omfang og varighet.

I Rt. 1973 s. 1136 (Hybo) kom retten til at Hybelboernes forening i Oslo ikke pliktet å svare arbeidsgiveravgift for utgifter foreningen hadde hatt til musikere på foreningens dansekvelder, fordi musikerne var å anse som selvstendig næringsdrivende. Om aktivitetens omfang la retten til grunn at bandene hadde «opp imot 100 spilleaftener pr. år», hvorav rundt 40 hos hybelboerforeningen i det aktuelle året. Som vederlag mottok bandene 400-500 kroner per kveld, som skulle fordeles på vanligvis tre til fem bandmedlemmer. Det må dermed

³² Borgarting lagmannsrett 19.4.2005

legges til grunn at bandenes totale årlige omsetning lå på inntil 50 000 kroner. Indeksregulert etter konsumprisindeksen tilsvarende 50 000 kroner i 1975 305 000 kroner i 2013.³³

Et eksempel fra rettspraksis på at utleie av forretningslokaler ikke var å anse som selvstendig næring etter folketrygdloven av 1966 § 6-4 er LB-1994-12 - UTV-1995-965. Omfanget av utleien var 330 kvadratmeter som i 1990 og 1991 ble leid ut for 140 000 – 180 000 kroner per år. Indeksregulert etter konsumprisindeksen tilsvarende summene omtrent 224 000 til 288 000 i 2013. Sett i sammenheng med arbeidsinnsatsen utleieaktiviteten krevde, fant lagmannsretten under tvil at utleieaktiviteten ikke var å anse som næringsvirksomhet. For utleie av eiendom er det også lagt til grunn i Lignings-ABC 2013-14 at utleie av over 500 kvm til forretningsformål, eller fem boenheter eller flere, er å anse som virksomhet. Grensene er ikke absolutte, og det vil blant annet kunne ha betydning hvor arbeidskrevende utleieaktiviteten er.

Sammenlignet med utleie av eiendom vil så vel blogging som nettpoker i de fleste tilfeller kreve større arbeidsinnsats for å gi inntekter. Særlig må dette gjelde nettpoker, hvor utøveren kun vil kunne ha inntekter samtidig med aktiv spilling. Dette tilsier inntektssiden av spilleaktiviteten ikke nødvendigvis må være på høyde med utleietilfellene for å oppfylle omfangskriteriet.

I USKD-2011-7 responderte Skattedirektoratet avkreftende på spørsmålet fra en skattyter om hvorvidt pokerspill på nett i et konkret tilfelle var å anse som skattemessig virksomhet. Om det konkrete grunnlaget for spørsmålet la direktoratet til grunn at skattyteren «har deltatt i flere turneringer på samme dag og flere ganger i uken», samt spilt kontantspill. Tidsbruken var ikke nærmere loggført, men formulert som at «det er gått med noen kvelder.»

Skatteyteren fullførte i 2007 parallelt med spillingen en normert studieløp, og spillingen skjedde stort sett på kveldstid fra kl. 20.00 og utover. Pokeraktiviteten gikk i 2006 og 2007 med overskudd på hhv. 259 301 og 199 192 kroner, og deretter med underskudd i 2008 og 2009 på hhv. 35 196 og 82 053 kroner. I gjennomsnitt var dermed fortjenesten fra pokerspillingen 85 311 kroner per år. Samtlige enkeltgevinster var under 10 000 kroner, slik at fortjenesten utenfor virksomhet var skattefri.

I 13-148361TVI-OTIR/06 konkluderte tingretten med at pokerspilling var å anse som virksomhet. Gevinstene var her langt større enn omfanget som ble lagt til grunn i USKD-2011-7: Skattyteren hadde i perioden 2005-2008 vunnet omtrent 3,6 millioner kroner, eller i

³³ Ihht. beregning gjort på SSBs nettsider <http://www.ssb.no/kpi>

gjennomsnitt rundt 900 000 kroner per år. For å oppnå inntektene anslo skattyter at han totalt hadde spilt rundt 85 000 hender.

Arbeidsintensiteten ved pokerspilling må sies å være høyere for pokerspilling enn for utleie av eiendom. Ettersom både arbeidsinnsats og kapitalinnsats har betydning for vurderingen, må det legges til grunn at det stilles mindre strenge krav til størrelsen på inntekt fra pokerspill enn fra alminnelig langtidssutleie av eiendom før omfangskriteriet anses oppfylt. Både blogging og pokerspilling er slik sett mer sammenlignbart med salg av varer og tjenester. At bandene i Hybo-dommen, som hadde årlige inntekter tilsvarende rundt 300 000 kroner, ble ansett som skattemessige virksomheter dermed synes som et bedre sammenligningsgrunnlag. Nærmere hvor grensen går må imidlertid sees i sammenheng med tidsbruken som har gått med. I Hybo-dommen hadde medlemmene sine hovedyrker på helt andre felter. At spillejobbene dermed må anses å ha vært en bigeskjeft på kveldstid var imidlertid ikke til hinder for at omfanget ble ansett som tilstrekkelig. At tidsbruken likevel er relevant fremgår av drøftelsen i 4.1.1 og Skattedirektoratets uttalelse.³⁴

4.2 Utøvelse for egen regning og risiko

Det neste hovedmomentet i virksomhetsvurderingen er at skatteyder selv må utøve aktiviteten for egen regning og risiko. I forarbeidene er momentet forklart ved at

«Ansvarsforholdet for virksomheten må tas i betraktning ved avgjørelsen av om aktiviteten skal anses som virksomhet. Videre må aktiviteten være utøvet enten av skattyteren selv alene, av skattyteren sammen med andre eller av andre som må likestilles med skattyteren, for eksempel ektefelle eller andre nærstående til skattyteren.»

Momentet kommer på spissen særlig for skillet mellom inntekt fra virksomhet og inntekt fra arbeid, jf. sktl. § 5-10, og må sies å følge naturlig av skatteyters nødvendige tilknytning til virksomheten: Dersom det ikke er skattesubjektet som bærer ansvaret for virksomheten, kan hun vanskelig hevdes å være den som er innehaver av den og driver den. Følgelig vil inntekten hennes ikke kunne sies å være «vunnet ved» virksomheten, jf. sktl. § 5-30, men vil kun være en indirekte følge av den – eksempelvis arbeidsinntekt. At inntekten som innvinnes

³⁴ USKD-2011-7

tilordnes den som faktisk driver virksomheten er skattepolitisk viktig særlig på grunn av treffsikkerheten til de ulike formål som ligger bak inntektskategoriene. Sondringen mellom arbeids- og virksomhetsinntekter har eksempelvis betydning for om inntekten skal beregnes etter foretaksmodellen og for skatteyters rett til minstefradrag. Kategoriseringen har dermed også betydning for omfanget av det enkelte skattesubjektets skatteplikt.

Hobbyaktivitet er nærmest per definisjon nettopp en fritidssysse som bygger på at utøveren selv styrer sin egen tidsbruk og innsats av øvrige nødvendige ressurser. Ansvarsforholdet forblir i de aller fleste praktiske tilfeller uendret gjennom den ytre transformasjonen fra hobby til virksomhet. Selv om kriteriet dermed oftest vil ha begrenset betydning vil det også kunne oppstå tilfeller hvor ansvarsforholdet ved en aktivitet ikke uten videre er klart.

4.2.1 Organisasjonsform

Etter hvert som aktivitetene øker i omfang og inntekspotensialet stiger, er det ikke helt uvanlig at utøvere velger å formalisere rammene ved å flytte aktiviteten inn i et selskap. Et eksempel på slik endret organisasjonsform er Norges mest besøkte blogg, som omtalt i 2.2, fotballfrue.no. I januar 2011 stiftet bloggeren og hennes ektemann et foretak, Treasures NUF, og bloggvirksomheten ble flyttet inn i dette.³⁵ Det er i prinsippet ingen hindringer for at også pokerspilling kan organiseres gjennom foretak.

Selv om disse formelle selskapsforholdene nok langt på vei må legges til grunn ved ligningen, er det likevel de reelle forhold som er avgjørende. For å klarlegge riktig skattesubjekt og inntektstype må det derfor uansett foretas en helhetsvurdering, hvor kravet om at aktiviteten utøves for egen regning og risiko vil stå sentralt.

Grensegangen mellom arbeids- og virksomhetsinntekter har vært tema for Høyesterett flere ganger. I Rt. 1964 s. 1064 (Bye) var spørsmålet om en konsulent (Bye) som hadde stiftet et aksjeselskap (TMBE) sammen med sin kone, og gjennom dette leide seg ut på kontraktbasis til oppdragsgiver (Aker), var å anse som lønnsinntaker eller som selvstendig næringsdrivende. Retten tok som utgangspunkt at det ligger i «skattelovgivningens aksept av enmanns- og tomannsaksjeselskapet som eget skattesubjekt, at formelle forhold langt på vei må legges til grunn ved ligningen.» Det springende punkt for vurderingen videre var hvorvidt «den konsulentvirksomhet som Bye utførte i TMBEs navn, ble drevet for dette selskapets

³⁵ Selskapet Treasures (996 379 639) er et norskregistrert avdeling av foretaket Treasures Norway Ltd. Parallelt med bloggvirksomheten drev selskapet også en kortere periode med netthandel, uten at det har vurderes å ha betydning for eksempelet.

[TMBEs] regning og risiko, eller om den ble drevet for Akers regning og risiko.» Retten foretok en helhetsvurdering av realiteten i avtaleforholdet, og kom til at TMBE drev selvstendig virksomhet. Sentrale momenter i vurderingen var at Aker når som helst kunne avbestille fortsatte tjenesteytelser, og at TMBE verken hadde krav på å få konkrete oppdrag eller krav på vederlag når Aker ikke hadde bestilt slikt. TMBEs konsulentforpliktelse hadde også tydelig preg av å være en resultatforpliktelse, ved at Bye hadde plikt til å utbedre feil på sin side for egen regning. Aker som oppdragsgiver kunne også kreve erstatning for feil og forsinkelser.

Det sentrale kan altså oppsummeres med at skatteyteren, TMBE, var den som faktisk bar ansvaret for arbeidsresultatet. Konsulentens ansvar for egne feil var også avgjørende i Rt. 2000 s. 1981 (Fabcon).³⁶ Også her kom retten til at konsulentene bar ansvaret for feil overfor Fabcon på samme måte som selvstendig næringsdrivende, og følgelig at konsulentene ikke var ansatt i Fabcon, men drev egen virksomhet.

I Rt. 2002 s. 996 (Skoog Hedrén), som i likhet med de to foregående dommene også gjaldt salg av konsulenttjenester, falt imidlertid retten enstemmig ned på motsatt konklusjon. Dette etter at førstvoterende slo fast at de avtalene som forelå ikke ga «noe grunnlag for å konstatere at Chesa Konsult [konsulentens enkeltpersonforetak] eller Skoog Hedrén [konsulenten] hadde ansvar for hans utføring av oppdraget utover det som gjelder for arbeidstakere».

Det springende punkt for vurderingen under hovedmomentet om regning og risiko blir følgelig hvorvidt skattesubjektet selv er den som har resultatansvaret for aktiviteten som utøves.

En blogg vil ofte være knyttet svært tett opp til bloggeren personlig, slik at selskapets verdi uten bloggeren som ansatt er svært liten. Organiseringen gjennom et foretak kan slik sett synes kunstig. Konstruksjonen med enmannsaksjeselskap er imidlertid akseptert i selskaps- og skattelovgivningen. Slik dommene over er eksempler på er modellen også mye brukt, blant annet av personer som utfører konsulenttjenester, foredragsholdere mv. hvor tilknytningen til en enkelt ansatt er tilsvarende sterk.

³⁶ Fabcon-dommen gjaldt spørsmålet om det skulle svares arbeidsgiveravgift av vederlaget til konsulenten, eller om denne var å anse som selvstendig næringsdrivende etter folketrygdlova av 1966 § 16-3 første ledd. Som slått fast av retten, under henvisning til Ot.prp.nr.17 (1965-1966) side 24, (samt i punkt 3.2.2over) har vurderingen samme innhold som virksomhetsvurderingen i skatteretten.

Så lenge virksomhetsutøvelsen faktisk skjer gjennom foretaket slik at det er foretaket som er ansvarlig overfor tredjepart, må det legges til grunn at utøveren ikke utøver aktiviteten for egen regning og risiko. Bloggeren vil da ikke lenger drive virksomhet etter sktl. § 5-30. I slike tilfeller vil selskapet, forutsatt at selskapsformen omfattes av sktl. § 2-2 (1), være riktig skattesubjekt for inntektene fra virksomheten. Vederlag til bloggeren vil da være arbeidsinntekt, jf. sktl. § 5-10, eller eventuelt kapitalinntekt, jf. sktl. § 5-20, om overskuddet tas ut som utbytte.

4.2.2 Freerolls og bonusspill

Selv om utøvere av nettpokerspill i de fleste praktiske problemstillinger nok må sies å bære regning og risiko for sin egen spilling, kan problemstillingen rundt ansvarsforholdet være noe uklar i enkelte tilfelle. Dette gjelder eksempelvis spill hvor spilleren ikke trenger å betale innsats, eller direkte eller indirekte får innsatsen dekket av tilbydereren.

For å tiltrekke seg spillere, samt gi spillere en anledning til å prøve ut turneringsformatet, er det ikke uvanlig at spilltilbydere tilbyr turneringer med pengepremier uten deltakeravgift, såkalte «freerolls». Foruten at det ikke kreves innskudd for å delta, er slike turneringer identiske med ordinære turneringer, som beskrevet i punkt 2.1.1, hvor premier utdeles til de øverste slutt plasseringene. Premiesummene er imidlertid jevnt over relativt lave. Spillet innebærer dermed ingen risiko for spilleren, ettersom kostnaden dekkes av tilbydereren i sin helhet.

Et annet tilfelle som har visse likheter med gratisspill er når pokerspillere satser verdier mottatt fra tilbydereren gjennom ulike former for bonusutbetalinger. Slike utbetalinger kalles gjerne innskuddsbonus (tilbyderen utbetaler bonus når spilleren overfører penger inn på sin spillekonto), lojalitetsbonus eller annet. I størrelse må bonusutbetalinger stort sett antas å være begrenset. Et eksempel på at bonusutbetalinger i enkelte spesielle tilfeller kan ha betydelig omfang er en mye medieomtalt sak hvor vedkommende totalt hadde tapt flere titalls millioner på nettgambling. I følge uttalelser fra en tidligere ansatt i spill selskapet mottok spilleren bonuser på opptil 250.000 kroner fordi selskapet ønsket å holde spilleinteressen hans varm.³⁷

Bonusutbetalingene gir i seg selv skattyteren en fordel, ved at beløpet som utbetales kan spilles for på samme måte som pengene spilleren selv har overført. Utbetalingen må, på

³⁷ <http://www.aftenbladet.no/nyheter/okonomi/article699510.ece#.U3TxT4by6xw> (besøkt 19. mai 2014)

samme måte som eventuelle gevinster, også sies å være en følge av spillingen som et utøvd. Beløpene spilleren mottar i bonusutbetalingen må dermed anses som en del av næringsinntekten.

At tilbyderer dekker hele eller store deler av kostnaden med enkelte spill kan tilsi at spilleren ikke dekker «sin egen regning», og at spilleren i slike tilfeller dermed ikke utøver virksomhet. Selv om det ikke koster penger å delta i spillet, enten det er kontantspill eller gratisturnering, må imidlertid spilleren legge ned arbeidsinnsats for å ha mulighet til å oppnå gevinst. Det er også spilleren alene som utfører spillingen, noe som må tillegges stor vekt i retning av at hun er den som utøver virksomheten.³⁸

Hva gjelder risikosiden er det klart at kostnaden ligger fast for spillselskapet: Pengepremien utbetales uansett hvem av spillerne som vinner, og kostnaden blir den samme. Det samme gjelder for bonusutbetalinger som brukes i kontantspill, hvor gevinstene dekkes av midlene spillerne allerede har mottatt til sin disposisjon.

Spillerens gevinst avhenger på den andre siden av spilleresultatet: Kommer hun på sisteplass har hun tapt muligheten til gevinst. Kommer hun på førsteplass kan hun innkassere en gevinst. At det ofte vil ligge enkelte begrensninger i muligheten til å overføre penger mottatt som bonusutbetaling kan ikke tillegges betydning ved vurderingen av risikoen. Det er altså kun for den enkelte spiller at utfallet av spillrundene har betydning, ved at deltakelse potensielt kan gi henne en gevinst. At utøvelsen innebærer en sjanse for at utøveren kan lide tap kan ikke oppstilles som en forutsetning for at aktiviteten kan sies å være utøvd for egen risiko. Resultatansvaret påligger spilleren selv om utøvelsen reelt sett kun kan slå ut i overskudd.

Spill i gratisturneringer så vel som spill hvor innsatsen er betalt med bonuspenger må dermed sies å være utøvd for spillerens egen regning og risiko.

4.2.3 Staking

Å spille poker, særlig turneringsspill utenfor den virtuelle verden, innebærer samtidig ofte både store reiseutgifter så vel som høye inngangsbilletter (buy-in). Selv om de potensielle premieutbetalingene kan være høye, innebærer deltakelsen en ikke ubetydelig økonomisk risiko for den enkelte spiller. Av denne grunn er det ikke uvanlig at spillere finansierer sin

³⁸ Se Aarbakke (1991) s. 163

deltakelse gjennom såkalt «staking». «Staking» innebærer at tredjeperson mot å betale deler av utgiftene ved deltakelsen gis rett til en andel av en eventuell gevinst.

Ett velkjent eksempel er Anette Obrestad som vant 11,3 millioner da hun gikk til topps i en «World Series of Poker»-turnering i London i 2007. Halvparten av gevinsten beholdt hun selv. Den andre halvparten ble gitt videre til to personer som hadde betalt halvparten av hennes inngangsbillett til turneringen.³⁹

Hva gjelder deltakeravgiften blir vurderingen som for gratisspill, slik at spilleren må sies å spille for egen regning. At spilleren selv dekker en andel av innsatsen kan i alle fall ikke tillegges vekt i motsatt retning. Vurderingen av ansvarsforholdene rundt aktivitetens risiko skiller seg imidlertid fra tilfellene nevnt ovenfor, ved at også den som kjøper en andel i spillet har krav på en andel av en eventuell premie. Risikoen ved spillingen, i form av overskudd eller underskudd, faller dermed på den som har kjøpt en andel og spilleren selv i fellesskap.

Det kan imidlertid ikke være en forutsetning for virksomhet at utøveren er alene om å ha interesse i spilleresultatet.⁴⁰ At andre har rett på en andel av resultatet reduserer kun utøverens resultatansvar, uten at det forsvinner eller pulveriseres. Det må følgelig legges til grunn at også spill finansiert gjennom staking vil være utøvd for spillerens egen regning og risiko. Andelen av gevinsten som tilfaller andre vil da være fradragsberettiget, slik at kun nettogevinsten skattlegges på utøverens hånd.

For den som investerer i andeler i andre spillere vil fortjenesten i utgangspunktet være skattepliktig kapitalinntekt, jf. sktl. § 5-1 smh. § 5-20, som beskattes med en flat skattesats på 27 %. Ettersom § 5-20 kun gjelder «utenfor virksomhet» forutsetter beskatning som kapitalinntekt at andelskjøpet ikke er en del av en aktivitet som vil kunne anses som virksomhetsutøvelse på andelskjøperens hånd, jf. sktl. § 5-30.

4.3 Økonomisk karakter

Det tredje hovedmomentet i virksomhetsvurderingen er om aktiviteten har en økonomisk karakter. Dette må forstås som at aktiviteten må ha en side mot økonomisk vinning.

Momentet må sees i sammenheng med det fjerde hovedmomentet om evne til å gi overskudd,

³⁹ <http://www.vg.no/sport/gir-bort-5-6-millioner/a/166844/>

⁴⁰ Se blant annet Aarbakke (1990) s. 163

og bidrar til å kunne skille skattepliktige virksomheter fra rene fritidsaktiviteter og ikke-produktivt forbruk av formuesobjekter.⁴¹

Når det gjelder hvilke former for inntektsgrunnlag som har en slik karakter at de faller inn under skattelovens virksomhetsbegrep synes tolkningsrommet å være stort. En viss veiledning for momentet kan finnes i bestemmelsens ordlyd, som nevner ulike typer inntekt. Ordlyden i sktl. § 5-30 er heller ikke uttømmende, noe som gir stort rom for skjønn. Den kasuistiske oppramsingen gir likevel en pekepinn gjennom stikkordene «omsetning», «realisasjon» og «avkastning». Det mest fremtredende fellestrekk ved disse tre aktivitetene er at de generelt representerer de tradisjonelt viktigste og vanligste inntektsmulighetene, og setter med det få skranker for hvilke gevinster som kan falle inn under begrepet.

Det må likevel kunne stilles spørsmål ved om bestemmelsen uten videre omfavner et pengespill som nettpoker. Til dette kommer at pengespill nevnes eksplisitt, riktignok forutsetningsvis, som omfattet av sktl. § 5-50 andre ledd bokstav d. Dette i seg selv kan tale for at nettopp § 5-50 gir den nødvendige hjemmelen for beskatning av nettpoker, og ikke § 5-30. At pengespill nevnes eksplisitt kan likevel ikke få avgjørende betydning for bestemmelsens rekkevidde. Ordlyden må uansett sees i sammenheng med første ledd, som begrenser bestemmelsens rekkevidde til «tilfeldige gevinster». Når gevinsten er et resultat av flere spillrunder over lengre tid kan inntekten vanskelig sies å være «tilfeldig», jf. ordlydstolkningen gjort i punkt 2.1.2. Skattelovens § 5-50 må dermed ut i fra ordlyden stå i samme posisjon som §§ 5-10 og 5-20 ved at den kun gjelder utenfor virksomhet. At dette ikke fremgår eksplisitt, som i eksempelvis sktl. § 5-20, synes naturlig ut i fra bestemmelsens karakter og virkeområde.

Felles for inntektsmulighetene nevnt i sktl. § 5-30 er at de alle er tradisjonelle måter å drive næring på. Slik skattesystemet er lagt opp, med rett til fradrag for utgifter knyttet til inntektens ervervelse, jf. hovedregelen i sktl. § 6-1, er det fortjenesten – den merverdien en næringsaktør klarer å opparbeide og tjene inn på sine varer og tjenester – som er gjenstand for beskatning. Hva gjelder blogging, hvor inntektene stammer fra ulike former for markedsføringstjenester, synes det ikke tvilsomt at inntektene omfattes av ordlyden i sktl. § 5-30.

⁴¹ Aarbakke (1990) s. 128

Ved at gevinsten i poker finansieres kun av spillernes samlede innsats, med fratrekk for husets andel, blir spillet et nullsumspill hvor pengene kun skifter eier uten at det skapes noen merverdi. Nettpoker mangler med det den verdiskapning som følger av disse mer ordinære former for næringsvirksomhet. Pokerspillet synes med det å skille seg tydelig fra de former for gevinstgrunnlag som nevnes som eksempler i sktl. § 5-30.

Når nettpoker skiller seg fra de ulike gevinstgrunnlagene i sktl. § 5-30, kan det stilles spørsmål ved om bestemmelsen gir en tilstrekkelig klar hjemmel for beskatning. Hvilke krav som kan stilles til bestemmelsens utforming følger av legalitetsprinsippet, herunder klarhetskravet.

4.3.1 Klarhetskravet

Som nevnt innledningsvis er beskatning et inngrep i borgernes rettsstilling og er dermed etter legalitetsprinsippet betinget av hjemmel i lov. I dette ligger også at hjemmelen må være tilstrekkelig klart formulert. Om hjemmelskravet la Høyesterett i Rt. 1995 s. 530 (Fiskeavgift) følgende til grunn om klarhetskravet:

«Jeg antar, med bakgrunn i teori og rettspraksis, at kravet til lovhjemmel må nyanseres blant annet ut fra hvilket område en befinner seg på, arten av inngrepet, hvordan det rammer og hvor tyngende det er overfor den som rammes. Også andre rettskildefaktorer enn loven selv må etter omstendighetene trekkes inn.»

Hvilke krav som kan stilles til lovhjemmelens klarhet er altså relativt til hvor inngripende det aktuelle tiltaket er. Dette får igjen betydning for hvor langt en ved tolkningen av bestemmelsen kan gå i å vektlegge de øvrige rettskildefaktorene.

Beskatning innebærer for borgeren et ikke ubetydelig inngrep, ved at staten får rett til å innkreve deler av hans inntekt eller formue. Samtidig må inngrepet sies å være mindre inngripende enn bestemmelser i eksempelvis strafferetten, hvor det kan utøves maktbruk og ilegges frihetsberøvelse med pønalt formål. Formålet med beskatning er først og fremst å skaffe det offentlige fellesskapet midler, for å kunne tilby borgerne samfunnsnyttige tjenester. Det må dermed legges til grunn at det på skatteområdet, sammenlignet med på strafferettens område, i større grad er adgang til å vektlegge uttalelser i forarbeider og rettspraksis ved tolkning av lovbestemmelsen som hjemler inngrepet.

Til dette kommer som et moment at det fremgår av ordlyden i sktl. § 5-30 at bestemmelsens rekkevidde er stor. Eksemplifiseringen i § 5-30 er nettopp kun enkelte, ikke uttømmende, eksempler på ulike gevinstgrunnlag som kan gi grunnlag for skatteplikt. Eksempelene setter dermed få begrensninger for hvilke typer aktivitet som omfattes. Bestemmelsen uttrykker ut i fra en alminnelig språklig forståelse først og fremst at inntekter fra aktiviteter som kan utøves med overskudd kan beskattes. Utgangspunktet ut i fra bestemmelsens ordlyd er med det svært vid, og de øvrige rettskildefaktorene bidrar først og fremst til snevre inn rekkevidden. At bestemmelsen er vid og åpen for en dynamisk tolkning er også en forutsetning for en effektiv skatteinnkreving.

Når eksemplene ikke uttømmende regulerer bestemmelsens rekkevidde, jf. «blant annet», må det legges til grunn at det skal svært mye til før et inntektsgrunnlag ikke skal kunne omfattes av sktl. § 5-30. Regelen må med det sies å være tilstrekkelig klar til å hjemle beskatning av inntekter fra pokerspill.

4.3.2 Utvikling fra hobby til næring

Blogging og nettpoker vil ofte ha til felles at de er startet opp som fritidssysler for utøveren. At en aktivitet starter som hobby er imidlertid ikke til hinder for at den etter hvert kan utvikle seg til å få en økonomisk karakter.

Dette var tilfellet for filatelisten i Rt. 1952 s. 150.⁴² Han hadde samlet frimerker jevnlig siden han var barn, men da han i årene 1940-1945 kjøpte frimerker for 24.000 kroner, og i samme periode solgte frimerker for rundt 62.500 kroner, ble han av ligningsmyndighetene beskattet for gevinsten. Etter å ha lagt til grunn at en ren realisasjon av en samling ikke er gjenstand for inntektsbeskatning uttalte retten videre at:

«Hvis han derimot begynner forretning med samling som varebeholdning og supplerer denne med betydelige nyinnkjøp, er det ikke lenger tale om samling som hobby, men en næringsvirksomhet (når forholdet for øvrig har karakteren av «virksomhet»). Dette må så vidt skjønnes gjelde enten hensikten med nyinnkjøpene er å holde salgsvirksomheten gående eller han utelukkende for å skaffe seg en økonomisk fordel bytter ut sine gamle merker med nyervervede i billigere anskaffelse».

⁴² Om dommen og utvikling fra hobby til næring, se også Aarbakke (1990) s. 127

Høyesterett fant det altså godt gjort at aktiviteten fra å være hobbypreget hadde utviklet seg til å bli en aktivitet med gevinst til formål. Når retten først slår fast at en ren realisasjon av en samling ikke er skattepliktig, uten hensyn til samlingens størrelse, viser det også tydelig at det ikke er en endring i omfanget som har vært avgjørende for skatteplikten, men at samleraktiviteten i seg selv har utviklet seg og fått en økonomisk karakter.

At utviklingen også kan gå motsatt vei, fra næringsdrift til drift basert på fritids- og rekreasjonsformål, fremgår av Rt. 1985 s. 319 (Ringnes) som omtales nærmere nedenfor..

At muligheten til å tjene penger ikke er motivasjonen for å starte en blogg eller å spille nettpoker er altså ikke til hinder for at aktiviteten etter hvert likevel kan få økonomisk karakter.

4.3.3 Betydningen av skatteyers motivasjon

I seg selv kan blogging, som i sin enkelhet innebærer å publisere skrevne innlegg på en nettside, vanskelig hevdes å være økonomisk i sin karakter, men heller en fritidssysself som også kan være interessant for andre å følge med på. Bloggingen kan også ha en kostnadsside sterk knyttet til privat forbruk, ved at innkjøp av klær eller kosmetikk omtales i blogginnlegg.

Karakteren kan imidlertid endre seg dersom nettsiden etter hvert utvikles med reklameannonser, og bloggeren kanskje også mottar gaver fra næringsdrivende som ønsker omtale av sine produkter på bloggen. Den økonomiske siden av bloggingen vil da styrkes. Etter hvert kan nettopp det å omtale produkter på bloggen bli hovedformålet bak anskaffelsen av nye produkter, og skillet mellom privat forbruk og kjøp med gevinstformål kommer på spissen. Problemstillingen blir da hvorvidt skatteyers subjektive motivasjon bak kjøpet, og bak bloggaktiviteten i det hele tatt, har betydning i vurderingen av aktivitetens karakter.

Av rettspraksis fremgår at vurderingen av aktivitetens karakter i utgangspunktet skal være objektiv. Skatteyers eget motiv med aktiviteten vil da ikke være avgjørende. Dette følger eksempelvis av Rt. 1965 s. 1159 (Vister), hvor spørsmålet om inntekter fra deltakelse med egne hester i travløp var skattepliktige som virksomhetsinntekter ble besvart bekreftende. Dette til tross for at det var enighet mellom partene om at deltakelsen fra skatteyer Visters side var hobbyaktivitet uten økonomisk vinning som formål. Annenvoterende, med tilslutning fra flertallet, uttalte at:

«Visters subjektive motivering [kan ikke] være bestemmende for skatteplikten, verken i den ene eller annen retning. Det avgjørende må være om grunnlaget for inntektservervet objektivt sett er av den art, at den derved kunne fordelt går inn under skattelovens inntektsbegrep.»

Retten slo her fast at det er den objektive karakteren av den utøvde aktiviteten som er avgjørende for vurderingen. Det tilsier samtidig at det ikke uten videre har betydning om aktiviteten fra skatteyters side er en ren fritidssysse på siden av dennes daglige virke, eller om aktiviteten er skatteyters hovedinntektskilde.

Dette synspunktet er senere også fulgt opp i Rt. 1985 s. 319 (Ringnes). Saken gjaldt et tilfelle hvor en nyslått eier av jordbrukseiendommen «Høgkastet» i flere år etter kjøpet i 1972 ble lignet for virksomhetsinntekt, med direkte ligning på grunnlag av inntekter og utgifter. Driften av eiendommen ga i flere år dels betydelige underskudd som eier kunne kreve fradrag for i sin øvrige inntekt, og det fremstod etter hvert som klart at eierskapet var mindre motivert av gevinst enn av fritidsformål. Retten konkluderte etter dette med at driften av eiendommen hadde endret karakter, og at eiendommen slik den ble drevet var rettet mot fritidsformål heller enn næringsvirksomhet. Ligningsmyndighetenes endring til prosentligning som fritidseiendom fra og med inntektsåret 1979 ble derfor opprettholdt.

Det kan imidlertid stilles spørsmål ved om dette klare utgangspunkt fra blant annet Vister og Ringnes dommene likevel kan modereres noe i lys av Rt. 1995 s. 1422 (Kiønig).

I likhet med Ringnesdommen gjelder også Kiønigdommen ligning av jordbrukseiendom. For Kiønig fant imidlertid retten at driften av eiendommen var å anse som næringsvirksomhet. Skogsdrift var den dominerende aktiviteten og ga godt overskudd, mens jordbruket var passivt og ga betydelige underskudd. I motsetning til Ringnes hadde Kiønig altså ikke arbeid og inntekter utenom det som knyttet seg til driften av eiendommen. Retten valgte å se driften av jord- og skogbruket som et samlet hele, ikke som to forskjellige næringer. Spørsmålet om direkte fradrag i øvrig inntekt, som var problemstillingen i Ringnesdommen, var med det ikke aktuelt. Vurderingen ble slik sett ikke sammenfallende med Ringnesdommen.

Om partsanførselene som trakk paralleller til Ringnesdommen tilføyde førstvoterende etter å ha kommet til sin konklusjon, uttalelsen må dermed anses for å være et obiter dictum, at:

«For en eier som har driften av sin eiendom som levebrød, kan man ikke uten videre legge til grunn den samme norm ved vurderingen av om driften skal anses som

"virksomhet" som tilfellet var i Ringnesdommen. Det ble der uttalt at driften "objektivt sett" måtte være egnet til å gi overskudd. Bakgrunnen for denne formuleringen var at Ringnes drev jordbruket med sikte på andre verdier enn økonomiske. Og han levde av helt andre inntekter. I denne situasjon måtte han finne seg i at hans virksomhet ble kritisk vurdert når han ville trekke underskuddet fra i sin øvrige inntekt. Situasjonen er annerledes for den som driver jord- og skogbruk som levevei. Her må det økonomiske formål med virksomheten aksepteres slik at skattyteren i utgangspunktet må stå fritt når det gjelder vurderingen av hvilket driftsopplegg han anser seg tjent med. Han må kunne prøve og feile, og det blir ikke det samme rom for en vurdering fra likningsmyndighetene av om hans disposisjoner objektivt sett vil være egnet til å gi overskudd.»

Retten åpner med dette for å gi skatteyters formål med aktiviteten betydning i karaktervurderingen ved at «det økonomiske formål [må] aksepteres». Dette skiller seg fra Ringnesdommen hvor det avgjørende måtte være «Ringnes' aktivitet - hans drift - av eiendommen» - og altså ikke hans egen motivasjon.

Hvor langt uttalelsen i Visterdommen rekker er imidlertid mindre klart. Førstvoterendes formulering om at Ringnes «måtte ... finne seg i at hans virksomhet ble kritisk vurdert», kan tolkes som om retten er mindre tilbøyelig til å vektlegge skatteyters motivasjon når denne går i retning av fritids- og hobbyformål. Dette gjelder særlig når uttalelsen kommer etter at retten har falt ned på at Vister, til tross for at det i saken var enighet mellom partene om at aktiviteten var hobbymotivert, måtte beskattes som virksomhetsutøver. Uttalelsens vekt som rettskilde begrenses imidlertid som følge av at den som nevnt må anses som et obiter dictum.

At subjektive forhold skal vektlegges har også støtte i Rt. 1986 s. 58 (Asdahl). Spørsmålet var om Asdahls økonomiske engasjement som aksjonær i et aksjeselskap utgjorde en del av hans virksomhet, slik at han hadde krav på fradrag for tap på aksjene. Retten slo som utgangspunkt for vurderingen fast at «Skattyterens motiv for å ha engasjert seg økonomisk i selskapet er blitt tillagt vesentlig betydning i slike tilfelle.»

Det kan imidlertid ikke være tilstrekkelig at skatteyster i etterkant påberoper seg et rent hobbymotiv. I tråd med dette slår retten videre fast at «det ligger i sakens natur at vurderingen av hva motivet kan antas å ha vært, fortrinnsvis må forankres i hvorledes forholdet fremtrer utad, objektivt sett, ikke i antakelser om hvilke subjektive forestillinger den enkelte skattyter kan ha gjort seg.» Skatteyters eget motiv må altså vurderes objektivt.

At skatteyters påviselige formål kan tillegges selvstendig vekt i retning av at virksomhet foreligger, synes også rimelig i lys av formålet med bestemmelsen og den tilknyttede retten til fradrag for utgifter til inntekts ervervelse jf. sktl. § 6-1. Når skatteyster selv har valgt å utøve aktiviteten for å skaffe seg en levevei har det formodningen for seg at denne faktisk er av økonomisk karakter. Synspunktet ble i juridisk teori også forut for Kiøningdommen støttet av Gjems-Onstad, som med senere støtte fra Tjomsland har anført at når «det ikke kan tenkes andre formål med en virksomhet enn inntektserverv, må det være særlig riktig å legge vekt på det subjektive».⁴³

Skattyterens motivasjon er uansett kun et moment i vurderingen – skattyters intensjoner og tro på aktivitetens økonomiske karakter alene kan ikke være avgjørende. Som eksempel et slikt tilfelle nevner Berg-Rollness «melkesyredommen» i Romsdal herredsrett, Utv. 1990 s. 906:

«Et stort antall personer ble vervet til produksjon av laktiske produkter organisert i en pyramidelignende struktur hvor inntektene i stor grad skulle springe ut av verving av nye deltakere. Det hele falt sammen da to sentrale selskaper gikk konkurs. Retten fant at aktiviteten ikke hadde økonomisk karakter, og at tapene følgelig ikke kunne anses som underskudd ved virksomhetsutøvelse. [...] Retten anså at aktiviteten også for deltakerne måtte framstå som hasardiøs, og ikke som en virksomhet som på sikt var egnet til å gi overskudd.»⁴⁴

Som avgjørelsen viser må det kunne stilles et visst aktsomhetskrav til skattyteren, slik motivasjonen ikke kan tillegges vekt når fortjenestemuligheten ut i fra et alminnelig ståsted må anses som totalt urealistiske.

Ved vurderingen av om bloggaktivitet, som det som nevnt absolutt eksisterer muligheter for å tjene penger på, har økonomisk karakter må altså bloggerens eget formål vektlegges. Dette forutsetter imidlertid at motivet er objektivt konstaterbart, og ikke kun en proforma motivasjon for å få rett til fradrag for private kostnader. Fradragsrett forutsetter også nødvendigvis at aktiviteten er å anse som virksomhet – at den kun har økonomisk karakter er ikke tilstrekkelig.

⁴³ Gjems-Onstad «Avskrivinger», Oslo (1984) sitert av Tjomsland: SR-1985-207

⁴⁴ Sitert fra Berg-Rollness (2009) s. 38

En annen indikator på om bloggingen har økonomisk karakter er hvorvidt nettsiden er satt opp på en slik måte at den gir grunnlag for inntekter. Reklameannonser kan vanskelig hevdes å være nødvendig for alminnelig blogging, og en dreining av aktiviteten i en retning annonser og sponsede innlegg kan dermed sies vende bloggens karakter i retning av kommersialisering og fortjeneste. Ved vurderingen av bloggens karakter synes det ikke naturlig å stille krav til mengden annonser og sponsede innlegg før bloggen får økonomisk karakter – det hører under vurderingen av aktivitetens omfang, jf. punkt 0.

4.3.4 Har nettpoker økonomisk karakter?

I motsetning til hva som er tilfellet for blogging, ligger det økonomiske aspektet ved pokerspill til grunn allerede fra første stund: Det er penger som satses og penger som vinnes. Spillet gir med det direkte økonomiske utslag for deltakerne som et resultat av spillrundenes utfall. Den tilknytningen pokerspillet objektivt sett har til økonomi må dermed sies å være sterk. Det blir følgelig vanskelig å peke på ytterligere momenter, annet enn utøverens motivasjon for spillingen, som har betydning i vurderingen.

At nettspill kan være motivert av annet enn kun å tjene penger kan det ikke være tvil om – de fleste som spiller må antas å kjenne til at de har oddsen mot seg i så henseende. Eksempelvis kan spillingen være motivert av eksempelvis konkurranseaspektet eller spenningssøken. Der motivasjonen for spilleren er å tjene penger må det imidlertid være nærliggende å konkludere med at spillingen er av økonomisk art. Hvorvidt slikt motiv foreligger eller ikke blir først og fremst et bevissspørsmål i det konkrete tilfellet.

Ettersom det, av grunner som nevnt i punkt 2.1.1, objektivt sett kun er tilbyderer som kan tjene penger over tid, kan det stilles spørsmål ved om pokerspill kan vurderes som en inntektskilde. Denne vurderingen må imidlertid falle inn under det siste hovedmomentet i vurderingen opp mot virksomhetsbegrepet: aktivitetens evne til å gi overskudd.

4.4 Egnet til å gi overskudd

Som det vil fremgå i punktet ovenfor er vurderingen av aktivitetens økonomiske karakter sterkt knyttet til vurderingen av om aktiviteten er egnet til å gi overskudd. Om momentet heter det i forarbeidene at «Aktivitet som ikke gir rimelig mulighet for økonomisk overskudd, faller utenfor virksomhetsbegrepet.»⁴⁵ Ettersom vurderingsmomentet henger tett sammen

⁴⁵ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 48

med vurderingen av om aktiviteten har økonomisk karakter, vil utgangspunktet være det samme: en objektiv, konkret vurdering av den aktuelle aktiviteten og det inntekspotensialet som ligger i den. At en aktivitet i seg selv har økonomisk karakter innebærer imidlertid ikke nødvendigvis at det er mulig å oppnå positiv avkastning slik aktiviteten blir drevet.

Om det nærmere innholdet i vurderingen av hvorvidt en aktivitet gir en slik rimelig mulighet for økonomisk overskudd uttalte Høyesterett i Rt. 1985 s. 319 (Ringnes) at:

«Det sentrale i virksomhetsbegrepet, med henblikk på det som i denne saken framstiller seg som tvilsomt, er at virksomheten objektivt sett må være egnet til å gi overskudd, om ikke i det år likningen gjelder, så iallfall på noe lengre sikt. Det er ikke tilstrekkelig at driften isolert sett gir inntekter, hvis de utgifter som pådras ved den aktivitet som utøves, overstiger inntektene.»

Det kan ikke være videre tvilsomt at blogging objektivt sett kan gi overskudd. Med unntak av formatet, baserer bloggvirksomhet seg på alminnelig markedsføringstjenester. Det er også rikelig med eksempler på bloggere som tjener penger på aktiviteten sin – noe Skatteetatens fokus på bloggvirksomheter etter 2011 tydelig har vist.⁴⁶

Når det gjelder nettpoker kompliseres imidlertid vurderingen ved at pengespillet, som nevnt i punkt 2.1.1 er et nullsumspill. Spillernes innsats dekker alle gevinster, men også spilltilbyderens fortjeneste, slik at spillerne sett under ett over tid må tape penger.

At spillerne sett under ett går med underskudd innebærer imidlertid ikke at det er umulig for enkeltspillere å oppnå gevinst – i alle fall ikke over kortere tid. Ettersom gevinstene avhenger av resultatene i hver runde, vil utfallet være ulikt for de enkelte spillerne hver runde. Den som vinner runden får gevinst, mens de øvrige har tapt penger. Det får følgende betydning hvorvidt spillet er ferdighetsbasert, eller om utfallet bygger mest på tilfeldighet. Dersom utfallet i størst grad bygger på tilfeldighet, må det legges til grunn at utfallet over tid vil bli tilnærmet likt for samtlige deltakere, slik at det ikke er mulig å oppnå gevinst. Noen «rimelig mulighet», jf. forarbeidsuttalelsene referert ovenfor, for økonomisk overskudd finnes i så fall ikke.

4.4.1 Betydningen av flaks og ferdighet

⁴⁶ Et eksempel er <http://www.dinepenger.no/regler/slik-kan-bloggere-gaa-i-skattefellen/22815687>

Hvor stort innslaget av henholdsvis ferdighet og tilfeldighet er i pokerspill var et tema i RG-2013-861. Saken gjaldt spørsmålet pokerspillet «Texas Hold'em No Limit» er å anse som lykkespill etter straffeloven § 383, jf. § 299. Om fordelingen mellom betydningen av flaks kontra dyktighet for utfallet av spillingen bemerket lagmannsretten at:

«dersom man vurderer kun én hånd isolert, eller et begrenset antall hender, er lagmannsretten av den oppfatning at utfallet av spillet i all hovedsak beror på tilfeldigheter.»

Lagmannsretten uttalte imidlertid i fortsettelsen:

«Ved en større mengde spilleomganger vil deltakernes ferdigheter gi tydeligere utslag, og gjennom en hel turnering legger lagmannsretten til grunn at deltakernes dyktighet være av vesentlig betydning for utfallet (sic). Over tid i turneringen vil egenskaper som hukommelse og utholdenhet ha stor betydning, i tillegg til psykologiske, matematiske og taktiske ferdigheter.»

Ut i fra lagmannsrettens forståelse har altså ferdigheter stor betydning for spillets utfall. Når spillet i en ikke ubetydelig grad er ferdighetsbasert åpner dette for at enkelte spillere over tid kan ha en rimelig mulighet for å gå med overskudd. Ettersom virksomhetsvurderingen må baseres på et visst tidsrom og ikke basert på enkeltspill, tilsier dermed ferdighetsinnslaget at pokerspill generelt sett kan være å anse som virksomhet etter sktl. § 5-30.

I følge en prinsipputtalelse fra 19. mars 2014 har Skattedirektoratet kommet til at spill av typen sportsbetting ikke kan anses som virksomhet.⁴⁷ I avgjørende retning er vektlagt at det «Slik spillet er innrettet, er det heller ikke meningen at en skal kunne spille med overskudd over tid.» Dette bygges på at spillet ikke i stor nok grad er ferdighetsbasert, ettersom spilleren ikke har mulighet til å påvirke den sportslige presentasjonen. Denne påvirkningsmuligheten skiller i følge Skatteetaten sportsbetting fra pokerspill, hvor spilleren selv kontrollerer hvordan hun spiller kortene hun selv har fått utdelt. Uttalelsen kan tolkes som at pokerspilling, i tråd med tidligere prinsipputtalelser, etter Skatteetatens syn prinsipielt kan være å anse som virksomhet.

Hvor treffende differensieringen mellom sportsbetting og poker er, kan det nok stilles spørsmål ved. Selv om spilleren ikke kan påvirke utfallet i den enkelte sportsbegivenhet, kan

⁴⁷ Skattedirektoratet: «Spørsmål om oddsinntekter fra utenlandsknettkasino kan anses som virksomhetsinntekter» 19. mars 2014.

hun jo bestemme hvilke begivenheter hun vil spille på. Dette på samme måte som pokerspilleren kan velge om han ønsker å satse med de kort han har på hånd, eller om han vil kaste seg og vente på neste runde. Samtidig kan det nok hevdes at den verktøykassen en pokerspiller har til rådighet for å påvirke utfallet av spillet i sin favør, er større enn den en som spiller sportsbetting har. Dette gjelder som nevnt ovenfor hukommelse og utholdenhet, så vel som psykologiske, matematiske og taktiske ferdigheter. Slik sett kan innslaget av ferdigheter synes å være større ved nettpoker enn for sportsbetting, slik også Skatteetatens forutsetter.

4.4.2 Konkret vurdering

Det må følgelig legges til grunn at pokerspilling objektivt sett i enkelte tilfeller kan utøves med overskudd. At en aktivitet objektivt sett kan drives med overskudd er imidlertid ikke tilstrekkelig. Det er også en forutsetning at utøvelsen i det konkrete tilfellet som vurderes faktisk har gått, eller over tid vil komme til å gå, med overskudd. At det må foretas en konkret vurdering av aktivitetsutøvelsen fremgår blant annet av Ringnesdommen, hvor retten uttalte:

«Det som vil være avgjørende, er Ringnes' aktivitet - hans drift - av eiendommen. Om denne er å anse som en «virksomhet» i skattelovens forstand, har han krav på direkte likning, med fradrag for underskuddet i annen inntekt, ellers ikke.»

For blogging må kreves at inntektene fra bloggingen er større enn utgiftene, slik at utøveren oppnår en økonomisk fortjeneste.

Å avgjøre på forhånd om en gitt aktivitet vil kunne gi et rimelig overskudd er i seg selv ikke problemfritt. Enda mindre når det kommer til aktiviteter hvor tilfældigheter spiller en ikke ubetydelig rolle. Vurderingen vil dermed stort sett skje på etterskudd, ettersom overskudd i en periode ikke nødvendigvis innebærer at neste periode vil gi det samme.

At virksomhet kan foreligge i enkelttilfeller selv om muligheten til å oppnå overskudd delvis bygger på tilfældigheter fremgår også av LF-2002-327 – UTV-2002-1413. Saken gjaldt spørsmål om inntekter fra hesteavl drevet i kombinasjon med trav var å anse som virksomhetsinntekt. Som for pokerspill er det også i trav umulig at alle deltakerne over tid tjener penger.

«Selv om avl og travsport for de fleste ville innebære meget usikre økonomiske utsikter, har flere års virksomhet på Høgstads hånd vist at han kan gjøre seg en næring av denne kombinasjonen. [...] Det står for lagmannsretten som klart at inntekspotensiale knyttet til trav er betraktelig mer tilfeldig enn inntektene fra avl. Allikevel er det ikke - slik lagmannsretten ser det - rene tilfeldigheter - eksempelvis som i lotto - som er avgjørende. Det ville være umulig å forklare den inntektsstrøm fra trav som Høgstad har hatt i tidsperioden 1994-2000 som resultat av rene tilfeldigheter.»

Lagmannsretten konkluderer dermed med at aktiviteten må anses som virksomhet, til tross for at resultatet av aktiviteten for en stor del bygger på tilfeldigheter. Dette fordi utøvelsen av aktiviteten over tid har vist at det faktisk har vært mulig å tjene penger. Desto kortere periode aktiviteten vurderes over, jo mer usikkert vil det imidlertid være om aktiviteten, slik skattyter driver den, er egnet til å gi økonomisk overskudd over tid.

Det må ut i fra at pokerspill over tid bygger på en ikke uvesentlig grad av ferdigheter legges til grunn at spilling gi en rimelig mulighet for økonomisk overskudd. Vurderingen av om utøvelsen er egnet til å gi overskudd må imidlertid, som for blogging og andre aktiviteter, skje konkret i det enkelte tilfellet.

5 Oppsummering

Ettersom hvert tilfelle må vurderes konkret kan det vanskelig stilles opp en fast bestemt grense for aktivitetens varighet og omfang. Også for lovgiver vil dette være problematisk så lenge flere ulike momenter vil spille inn og virke komplementært i vurderingen. Vurderingen av en aktivitet opp mot virksomhetsbegrepet sktl. § 5-30 må av den grunn alltid gjøres konkret i det enkelte tilfelle. Enkelte retningslinjer kan likevel utledes.

5.1 Når blir blogging virksomhet?

At også blogging objektivt sett kan være å anse som virksomhet etter sktl. § 5-30 synes klart. Hva gjelder bloggningens omfang og varighet må denne som vist først og fremst måles i omsetningen bloggen genererer. Dette fordi omsetningen i seg selv er et relevant mål, og fordi den er knyttet til arbeidsinnsatsen som er lagt ned i skriving av innlegg så vel som salg av markedsføringstjenester, og også hvor mange lesere bloggen har. Ettersom blogging

krever en viss arbeidsinnsats, må det antas at virksomhet foreligger ved en lavere omsetning enn hva som kan kreves ved eksempelvis utleie av eiendom.

At bloggen i det hele tatt har elementer av salg av markedsføringstjenester, eller eventuelt et annet inntektsgrunnlag, er også nødvendig for å slå fast at bloggingen kan sies å ha økonomisk karakter. Den må være innrettet slik at det foreligger en inntektsmulighet. Selv om bloggerens motivasjon må kunne tillegges vekt i vurderingen, kan det imidlertid ikke ha avgjørende betydning at bloggeren selv kun anser bloggen sin som et hobbyprosjekt.

Å avgrense blogging mot privat forbruk er sentralt. I den sammenheng vil momentet om aktivitetens egnethet til å gi overskudd sammen med vil momentet om økonomisk karakter være sentrale. Dette fordi produkter og tjenester som omtales på bloggen ofte kan være kjøpt med privat bruk som hovedformål. Det må kreves at bloggen over tid kan oppnå større inntekter enn kostnader. Hvor stort overskuddet må være, er et spørsmål knyttet til kriteriet om aktivitetens omfang og varighet.

Som vist vil skatteplikt som virksomhet kunne medføre en noe høyere marginalsattesats enn om inntektene anses som arbeidsinntekter etter sktl. § 5-10. Momentet knyttet til aktivitetens regning og risiko er imidlertid ikke avgjørende for å skille virksomhetsinntekter fra arbeidsinntekter utenfor tjeneste, ettersom også markedsføringstjenester gjennom blogginnlegg må antas å være utført for bloggerens egen regning og risiko. Skillet må antas å oppstå der hvor slike markedsføringstjenester må anses som en del av skattyters øvrige virksomhet.

5.2 Når blir nettpoker virksomhet

Som drøftelsene viser kan det vanskelig utelukkes på generelt grunnlag at nettpoker, i tråd med Skattedirektoratets syn, i enkelte tilfeller kan utvikle seg til å bli skattepliktig virksomhet etter sktl. § 5-30. Ut i fra formålene bak hovedmomentene i den skatterettslige virksomhetsvurderingen i sktl. § 5-30, må det være grunn til å anta at det først og fremst er momentene knyttet til aktivitetens karakter og egnethet til å gi overskudd som kan problematiseres. Dette fordi det først og fremst er disse kriteriene som er egnet til å skille skattepliktig virksomhet fra såkalte hobbyaktiviteter – fritidssysler og privat forbruk. Som drøftelsene viser er vurderingene sammensatt og må foretas konkret i hvert enkelt tilfelle.

Foruten at aktivitetene objektivt sett er av en karakter som har en side mot økonomisk vinning må også skatteyters subjektive motivasjon bak utøvelsen kunne vektlegges. Dette vil særlig gjelde der hvor skatteyster selv har hatt som mål å tjene penger. At skatteyster kun har ansett aktiviteten som en fritidssysse kan på den andre siden ikke ha avgjørende betydning, slik drøftelsen av Rt. 1965 s. 1159 (Vister) og Rt. 1995 s. 1422 (Kiønig) i punkt 4.3.3 viser.

For nettpoker må det også legges til grunn at resultatet over tid, i tillegg til tilfeldigheter, i ikke uvesentlig grad bygger på spilleferdigheter. Det må dermed legges til grunn at også poker, hvor spillerne sett under ett må gå med underskudd, kan være egnet til å gi overskudd over tid. Den konkrete vurderingen kan imidlertid vanskelig gjøres før aktiviteten er utøvd, og må spenne over en tilstrekkelig lang tidsperiode, slik at innslaget av tilfeldigheter begrenses.

Ettersom nettpoker krever kontinuerlig og aktiv deltakelse, kan det stilles spørsmål ved hvor stor vekt kriteriet som først og fremst skiller virksomhet fra passiv kapitalplassering skal tillegges i vurderingen. Aktivitetens omfang og varighet må likevel kunne sies å være relevant, ettersom en omfattende innsats vanskelig kan omtales som hobby eller fritidssysse. Rettspraksis viser også at kriteriet er relevant, også for nettpoker.⁴⁸

Også omfang og varighet må vurderes konkret. Noen retningslinjer finnes likevel i retts- og forvaltningspraksis. I USKD-2077-7 ble drøye 85 000 kroner i årlig gjennomsnittsinntekt fra nettpoker over fire år, parallelt med heltidsstudier antatt ikke å oppfylle virksomhetsbegrepet. Samtidig ble spilleinntekter tilsvarende rundt 300 000 kroner ansett tilstrekkelig for deltidsmusikantene Rt. 1973 s. 1136 (Hybo). I LB-1994-12 - UTV-1995-965 ble på den andre siden inntekt tilsvarende rundt 250 000 kroner fra eiendomsutleie ikke ansett som virksomhet. Dette må sees i sammenheng med at arbeidsinnsatsen må antas å være lavere for pokerspillere og musikere enn ved utleie av eiendom.

Hva gjelder kriteriet om spill for egen regning og risiko må det antas at dette sjelden kan problematiseres ved pokerspilling, slik drøftelsen i 4.2 viser.

⁴⁸ Eksempelvis dommen i Oslo tingrett om nettopp nettpoker: 13-148361TVI-OTIR/06

6 Litteraturliste

6.1 Forarbeider:

- Ot.prp. nr. 86 (1997-1998): Ny skattelov
- Ot.prp. nr. 1 (2007-2008): Skatte- og avgiftsopplegget 2008 – lovendringer
- Ot.prp. nr. 29 (1995-1996): Om ny lov om folketrygd

6.2 Rettsavgjørelser:

- Rt. 1929 s. 229 (Totalisatorspill)
- Rt. 1952 s. 150 (Frimerkesamler)
- Rt. 1964 s. 1064 (Bye)
- Rt. 1965 s. 1159 (Vister)
- Rt. 1973 s. 931 (Holst)
- Rt. 1973 s. 1136 (Hybo)
- Rt. 1985 s. 319 (Ringnes)
- Rt. 1986 s. 58 (Asdahl)
- Rt. 1995 s. 530 (Fiskeavgift)
- Rt. 1995 s. 1422 (Kiønig)
- Rt. 2000 s. 1981 (Fabcon)
- Rt. 2002 s. 996 (Skoog Hedrén)
- LB-1994-12 - UTV-1995-965
- LB-2004-4182 – UTV-2005-612
- LB-2012-170479 – RG-2013-861
- Oslo tingrett: 13-148361TVI-OTIR/06
- Bergen tingrett: 13-167280TVI-BBYR

6.3 Juridisk litteratur:

- Berg-Rollness, Gregar: «Inntekt av virksomhet - virksomhetsbegrepet i skatteretten» 1. utgave (Oslo 2009)
- Tjomsland, Steinar: «Hobbybondens skatterettslige særstilling - et tilbaketog stadium?» *Skatterett* 1985 s. 207-220 (SR-1985-207)
- Tor Willumsen, Frédéric Wilt: «Opererer skatte- og merverdiavgiftsretten med forskjellige næringsbegrep?», *Skatterett* 1/2010 side 62-74
- Zimmer, Frederik: «Høyesterettsdommer i skattesaker 2013», *Skatterett* 1/2014 side 3-24
- Zimmer, Frederik mfl.: «Bedrift, selskap og skatt» 5. utgave (Oslo 2010)
- Zimmer, Frederik: «Lærebok i skatterett» 6. utgave (Oslo 2009)
- Aarbakke, Magnus: «Skatt på inntekt» 4. utgave (Oslo 1990)

6.4 Forvaltningspraksis:

- Skattedirektoratet: «Lignings-ABC 2013-14»
- Skattedirektoratet: «Brev fra Skattedirektoratet om skatt på pokergevinster», USKD-2012-20
- Skatteetaten, «Spørsmål om oddsinntekter fra utenlandsknettkasino kan anses som virksomhetsinntekter» 19. mars 2014. Tilgjengelig på:
<http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Uttalelser/Prinsipputtalelser/Spor-smal-om-oddssinntekter-fra-utenlandsk-nettkasino-kan-anses-som-virksomhetsinntekter/>
- Skattedirektoratet: «Blogging og skatt», USKD-2010-56

6.5 Nettsider:

- <http://no.wikipedia.org/wiki/Blogg> (besøkt mai 2014)
- <http://faq.blogg.no/?side=omoss> (besøkt april 2014)
- <http://www.blogglisten.no/blogg/fotballfrue.no> (besøkt mai 2014)

- <http://www.medienorge.uib.no/statistikk/medium/avis/253> (besøkt april 2014)
- SSB: beregning av prisendring. <http://www.ssb.no/kpi>
- <http://www.aftenbladet.no/nyheter/okonomi/article699510.ece#.U3TxT4by6xw> (besøkt 19. mai 2014)
- <http://www.vg.no/sport/gir-bort-5-6-millioner/a/166844/> (besøkt april 2014)
- <http://www.dinepenger.no/regler/slik-kan-bloggere-gaa-i-skattefellen/22815687> (besøkt mai 2014)

6.6 Øvrige kilder:

- Norsk pokerforbund, advokat Haglund, Brede A.: «Håndbok om skattlegging av poker i Norge» 2014.
- Lotteri- og stiftelsestilsynet, «Årsmelding 2013». Tilgjengelig på:
<https://lottstift.no/lotteritilsynet/files/2014/03/Aarsmelding-2013-høg-oppl.pdf>